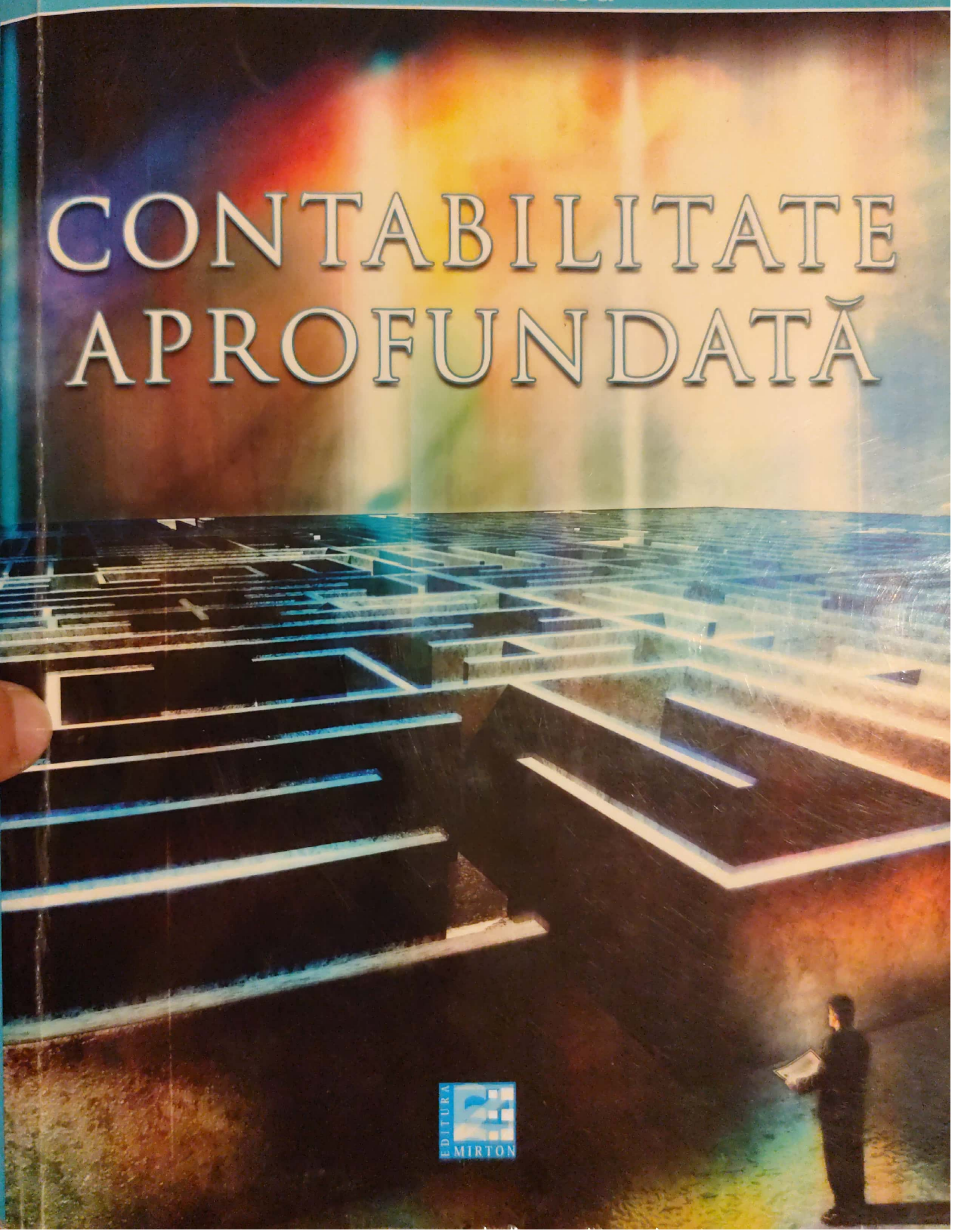
FELICIA INEOVAN
LEONORA CACIUC
DIANA DUMITRESCU

CONTABILITATE APROFUNDATĂ



EDITURA MIRTON

Scanned with OKEN Scanner

Felicia Ineovan

Leonora Caciuc

Diana Dumitrescu

Contabilitate aprofundată

Editura MIRTON Timişoara

2011

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Redactarea capitolelor:

Prof. univ. dr. Felicia Ineovan:	Partea I cap. 1: 1.1, cap. 2: 2.1. Partea a II-a cap. 1, cap. 2 şi cap. 3
Prof. univ. dr. Leonora Caciuc:	Partea I cap. 1:1.3, cap 2: 2.2 si 2.3
Lector univ. dr. Diana Dumitrescu:	Partea I cap. 1: 1.2 si 1.4

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

INEOVAN, FELICIA

Contabilitate aprofundată / Felicia Ineovan, Leonora Caciuc, Diana Dumitrescu.- Timișoara: Mirton, 2011

Bibliogr.

ISBN 978-973-52-1019-9

I. Caciuc, Leonora

II. Dumitrescu, Diana

657

CUPRINS

	Pag.
Obiectivele cursului	6
Partea I: Contabilitatea activelor şi datoriilor întreprinderii în contextul aplicării standardelor internaţionale de contabilitate şi raportare financiară	7
Capitolul 1. Standardele internaţionale de contabilitate referitoare la activele întreprinderii	8
1.1. Standardul IAS 38 „Imobilizări necorporale"	8
1.1.1. Elemente semnificative – scop, obiective, definiţii şi recunoaşterea imobilizărilor necorporale	9
1.1.2. Recunoaşterea şi evaluarea	13
1.1.2.1. Recunoaşterea imobilizărilor necorporale	13
1.1.2.2. Evaluarea iniţială. Contabilizarea intrărilor	13
1.1.2.3. Evaluarea ulterioară în situaţiile financiare anuale	25
1.1.3. Amortizarea imobilizărilor necorporale. Contabilizarea amortizării.	29
1.1.4. Deprecierea imobilizărilor necorporale şi contabilizarea acestora	34
1.1.5. Scoaterea din uz şi cedarea imobilizărilor necorporale. Contabilizarea ieşirilor	35
1.1.6. Întrebări de autoevaluare	36
1.2. Standardul IAS 16 „Imobilizări corporale"	38
1.2.1. Elemente semnificative – scop, obiective, definiţii şi recunoaşterea imobilizărilor corporale	39
1.2.2. Evaluarea imobilizărilor corporale la intrare	43
1.2.2.1. Evaluarea imobilizărilor corporale la cost de achiziţie	43
1.2.2.2. Evaluarea imobilizărilor corporale la cost de producţie	47
1.2.2.3. Evaluarea intrărilor de imobilizări corporale prin contracte de leasing	51
1.2.2.4. Evaluarea intrărilor de active prin subvenţii guvernamentale	67
1.2.2.5. Evaluarea intrărilor de active prin aport şi/sau donaţii	67
1.2.2.6. Intrarea de imobilizări corporale prin schimb cu alte active	67
1.2.3. Cheltuieli ulterioare aferente imobilizărilor corporale	72
1.2.4. Evaluarea ulterioară în bilanţ	74
1.2.5. Amortizarea imobilizărilor corporale	80
1.2.6. Deprecierea imobilizărilor corporale	87
1.2.7. Casarea şi cedarea	88
1.2.8. Evaluarea la inventariere şi închiderea exerciţiului	90
1.2.9. Întrebări de autoevaluare	91
1.3. Standardul IAS 2 „Stocuri"	94
1.3.1. Elemente semnificative – scop, obiective, definiţii şi recunoaşterea stocurilor	94
1.3.2. Evaluarea stocurilor	97
1.3.2.1. Evaluarea la intrarea în gestiunea entităţii	98
1.3.2.2. Evaluarea la ieşirea din gestiune a stocurilor	118
1.3.2.3. Evaluarea la inventariere şi la închiderea exerciţiului	121

Scanned with OKEN Scanner

1.3.3. Întrebări de autoevaluare 123
1.4. Standardul IAS 36 „Deprecierea activelor" 126
1.4.1. Elemente semnificative – scop, obiective, definiţii şi recunoaşterea deprecierii activelor 126
1.4.2. Evaluarea unei pierderi din depreciere 129
1.4.3. Reluarea unei pierderi din depreciere 133
1.4.4. Întrebări de autoevaluare 135

Capitolul 2. Standardele internaţionale de contabilitate referitoare la datoriile întreprinderii 137
2.1. Standardul IAS 37 „Provizioane, datorii şi active contingente" 137
2.1.1. Elemente semnificative – scop, obiective, definiţii şi recunoaşterea provizioanelor 138
2.1.2. Evaluarea provizioanelor 142
2.1.3. Categorii de provizioane şi contabilizarea acestora 146
2.1.4. Întrebări de autoevaluare 156
2.2. Standardul IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală" 157
2.2.1. Elemente semnificative - scop, obiective, aplicabilitate, definiţii şi recunoaşterea şi tratamentul contabil aplicat subvenţiilor 157
2.2.2. Contabilitatea subvenţiilor 160
2.2.2.1. Contabilitatea subvenţiilor referitoare la active, subvenţii pentru investiţii 163
2.2.2.2. Contabilitatea subvenţiilor referitoare la venituri, subvenţii de exploatare 169
2.2.3. Rambursarea subvenţiilor guvernamentale 172
2.2.4. Întrebări de autoevaluare 175
2.3. Standardul IAS 23 „Costul îndatorării" 177
2.3.1. Elemente semnificative 177
2.3.2. Evaluarea costului îndatorării şi determinarea mărimii de capitalizat 182
2.3.3. Începerea, întreruperea şi încetarea capitalizării costului îndatorării 191
2.3.4. Întrebări de autoevaluare 196

Partea a II-a: Contabilitatea operaţiunilor de modificare a situaţiei financiare a întreprinderilor ca urmare a fuziunii, divizării, dizolvării şi lichidării 198

Capitolul 1. Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale 199
1.1. Aspecte generale privind fuziunea 199
1.2. Contabilitatea operaţiunilor de fuziune prin absorbţie 202
1.3. Contabilitatea operaţiunilor de fuziune prin contopire 209
1.4. Întrebări de autoevaluare 214

Capitolul 2. Contabilitatea operaţiunilor generate de divizarea societăţilor comerciale 215
2.1. Aspecte juridice şi economice ale operaţiunilor de divizare 216
2.2. Derularea operaţiunilor de divizare 217
2.3. Contabilitatea operaţiunilor de divizare 218

Scanned with OKEN Scanner

2.4. Întrebări de autoevaluare 226

Capitolul 3. Contabilitatea operaţiunilor de dizolvare şi lichidare a societăţilor comerciale 228
3.1. Consideraţii generale privind dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale 228
3.2. Lichidarea societăţilor comerciale hotărâtă de Adunarea Generală a Acţionarilor 230
3.3. Lichidarea societăţilor comerciale aflate în insolvenţă 238
3.4. Întrebări de autoevaluare 247

Bibliografie 249

Scanned with OKEN Scanner

Obiectivele cursului:

- Partea I îşi propune abordarea de tip internaţional a contabilităţii financiare, în viziunea standardelor internaţionale de contabilitate şi raportare financiară. În acest context se urmăreşte:
  - conştientizarea necesităţii armonizării informaţiei financiare, pentru societăţile cotate, ca sursă în fundamentarea deciziilor pentru diverse categorii de utilizatori, decizii referitoare la cumpărarea, păstrarea sau vânzarea titlurilor financiare pe care le deţin;
  - aprofundarea principiilor de recunoaştere, evaluare şi prezentare a principalelor active şi datorii ale întreprinderii în situaţiile financiare anuale;
  - evidenţierea efectelor produse de schimbarea metodelor de evaluare.
- Partea a II-a îşi propune să abordeze operaţiunile de modificare a situaţiei financiare a societăţilor comerciale ca urmare a fuziunii, divizării, dizolvării şi lichidării. În acest context se urmăreşte:
  - evidenţierea aspectelor juridice şi financiare generate de operaţiunile speciale amintite anterior;
  - deprinderea abilităţilor de contabilizare a operaţiunilor generate de fuziune, divizare, dizolvare şi lichidare.

Scanned with OKEN Scanner

Partea I

Contabilitatea activelor şi datoriilor întreprinderii în contextul aplicării standardelor internaţionale de contabilitate şi raportare financiară

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

STANDARDELE INTERNAŢIONALE DE CONTABILITATE REFERITOARE LA ACTIVELE ÎNTREPRINDERII

Rezumat

Având în vedere standardele internaţionale de contabilitate şi raportare financiară, referitoare la activele întreprinderii, vom face în continuare aprofundări doar în legătură cu:

- imobilizările necorporale;
- imobilizările corporale;
- contractele de leasing;
- stocurile;
- deprecierea activelor.

Rămân în afara aprofundării, standardele referitoare la alte active cum sunt:

- imobilizările financiare;
- imobile de plasament;
- activele biologice specifice agriculturii;
- activele necurente deţinute pentru vânzare şi activităţi în curs de întrerupere,

standarde ce vor fi dezvoltate în cadrul altor discipline

1.1. Standardul IAS 38 „Imobilizări necorporale"

Tot mai frecvent întreprinderile cheltuiesc resurse sau îşi asumă datorii pentru achiziţia, respectiv crearea de active necorporale cum sunt: programe informatice, licenţe, brevete, mărci comerciale etc. Creşterea ponderii elementelor nemateriale în totalul activelor deţinute de întreprindere şi în special de întreprinderile deschise circuitului internaţional este deja un fapt cunoscut. Reflectarea şi evaluarea acumulării de valori nemateriale precum cunoştinţele ştiinţifice şi tehnice, conceperea şi punerea în aplicare de noi procedee sau tehnici de lucru, crearea de noi produse sau obţinerea de licenţe, brevete,

mărci comerciale etc., a devenit o problemă complexă şi de actualitate pentru orice ţară industrială dezvoltată.

1.1.1. Elemente semnificative – scop,obiective,aplicabilitate,definiţii şi clasificarea imobilizărilor necorporale

a. Scop

Standardul internaţional de contabilitate IAS 38 „Imobilizări necorporale" stabileşte cadrul de recunoaştere, evaluare şi prezentare a acestor active în situaţiile financiare anuale. Acest standard asigură normarea regulilor şi practicilor contabile având ca obiectiv necesitatea informării diverşilor utilizatori asupra stării exacte a valorii activelor întreprinderii, în care componenta nematerială ocupă un loc din ce în ce mai important.

b. Obiective

Ţinând cont de necesitatea informării diverşilor utilizatori asupra stării exacte a activelor nemateriale, a căror pondere în totalul activelor întreprinderilor a crescut foarte mult în timpurile de azi, IAS 38 are ca obiective:

- precizarea criteriilor specifice de recunoaştere a imobilizărilor necorporale;
- modul de evaluare a imobilizărilor necorporale;
- precizări privind durata de viaţă utilă şi amortizarea acestor imobilizări;
- înregistrarea pierderilor din depreciere şi
- prezentarea informaţiilor referitoare la imobilizările necorporale în situaţii financiare anuale.

c. Domeniul de aplicabilitate

Prezentul standard internaţional de contabilitate se aplică la contabilizarea imobilizărilor necorporale cu excepţia:

- activelor financiare aşa cum sunt definite de IAS 32"Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare";
- activelor de exploatare şi evaluare a resurselor minerale pentru care se aplică IFRS 6 "Exploatarea şi evaluarea resurselor minerale";
- cheltuielilor pentru valorificarea şi extragerea minereurilor: petrol, gaze naturale şi alte resurse minerale similare;
- imobilizărilor necorporale de un anumit specific care intră în sfera de aplicare a altui standard cum ar fi:
  - fondul comercial dobândit într-o combinare de întreprinderi (IFRS 3"Combinări de întreprinderi") şi
  - imobilizări necorporale care decurg din drepturi contractuale cu deţinătorii de poliţe de asigurare în cadrul societăţilor de asigurare (IFRS 4"Contracte de asigurare")

d. Definiţii

O imobilizare este o resursă:

- controlată de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute şi

Scanned with OKEN Scanner

- de la care sunt aşteptate beneficii economice viitoare care să se răsfrângă asupra entităţii

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără substanţă fizică.

Definiţia unei imobilizări necorporale prevede ca aceste active să fie identificabile de restul cheltuielilor făcute de entitate pentru a se distinge cu claritate de fondul comercial şi care reprezintă partea neidentificabilă a plăţii efectuate de cumpărător cu ocazia achiziţiei sau fuziunii unei alte entităţi.

Precizare

IAS 38"Imobilizări necorporale" are în sfera sa de preocupare recunoaşterea, evaluarea şi prezentarea imobilizărilor necorporale identificabile iar

IFRS 3"Grupări de întreprinderi" tratează fondul comercial.

Fondul comercial rezultat dintr-o achiziţie reprezintă diferenţa între valoarea de piaţă a unei întreprinderi şi valoarea activului net contabil al întreprinderii achiziţionate. Această diferenţă plătită în plus de cumpărător peste valoarea activului net contabil achiziţionat, se face în speranţa obţinerii de avantaje economice viitoare degajate de *ansamblul activelor* achiziţionate şi *nu de către un activ anume singular*. De aceea, fondul comercial provenit din achiziţie, al cărui cost este determinat cu precizie, se va trata contabil ca o imobilizare necorporală. Pe de altă parte fondul comercial generat intern (renumele firmei datorită profesionalismului angajaţilor, al calităţii produselor sale etc.) nu va fi contabilizat niciodată ca imobilizare necorporală deoarece nu îndeplineşte criteriile de recunoaştere cerute de IAS 38.

Referitor la caracteristica de identificare pe care pune accent IAS 38, se fac următoarele precizări:

Imobilizarea necorporală este identificabilă dacă:

- este separabilă, adică poate fi separat sau desprins din entitate şi vândut, transferat, cesionat prin contract de licenţă, închiriat sau schimbat, fie individual fie împreună cu un alt contract, un activ sau o datorie corespondentă; sau
- decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii.

Deoarece imobilizările necorporale sunt active cu durată relativ lungă de viaţă, standardul defineşte: amortizarea, valoarea amortizabilă şi durata de viaţă utilă.

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări necorporale pe întreaga sa durată de viaţă utilă.

Valoarea amortizabilă este costul unui activ sau o altă valoare care înlocuieşte costul minus valoarea reziduală a activului.

Durata de viaţă utilă este fie:

- perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; fie
- numărul de unităţi de producţie sau alte utilităţi similare care se preconizează a se obţine de la acel activ.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

e. Clasificări

Imobilizările necorporale reprezintă în fond investiţiile nemateriale efectuate de întreprindere şi se pot clasifica astfel:

- în funcţie de posibilitatea de a le identifica:
  - imobilizări necorporale care pot să facă obiectul unor identificări distincte (licenţe, mărci comerciale, brevete, programe informatice etc.);
  - imobilizări necorporale care nu pot fi disociate de activitatea de ansamblu a întreprinderii (fondul comercial).
- în funcţie de modul de intrare:
  - imobilizări necorporale achiziţionate;
  - imobilizări necorporale create şi dezvoltate de întreprindere, generate intern.
- în funcţie de durata prevăzută pentru avantajele economice pe care le vor genera:
  - cu durată fixă prevăzută prin lege sau prin contract(durată de viaţă utilă determinată)
  - cu durată nedefinită sau nelimitată(durată de viaţă utilă nedeterminată)
- în funcţie de dependenţa lor faţă de întreprindere:
  - imobilizări necorporale a căror drepturi pot fi transferate (brevete, licenţe, programe informatice etc.);
  - imobilizări necorporale inseparabile de întreprindere sau de o parte însemnată a acesteia (cheltuieli de constituire, fondul comercial).

Reglementările contabile româneşti conforme cu directivele europene prevăd la articolul 74 din OMFP nr. 3055/2009 următoarele grupe de imobilizări necorporale:

- cheltuieli de constituire;
- cheltuieli de dezvoltare;
- concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale;
- avansuri acordate pentru imobilizări necorporale;
- imobilizări necorporale în curs de execuţie.

Spre deosebire de aceste reglementări, prevederile din standardul internaţional IAS 38 „Imobilizări necorporale" consideră cheltuielile de constituire ca fiind cheltuieli ale perioadei şi în consecinţă acestea trebuie să afecteze contul de profit şi pierdere şi nu o poziţie din bilanţ. IAS 38 exclude posibilitatea capitalizării cheltuielilor de constituire, ele trebuie tratate ca şi cheltuieli ale perioadei când au fost angajate.

Standardul IAS 38 exemplifică şi alte elemente necorporale care trebuie tratate ca şi cheltuieli şi nu ca un activ necorporal:

- cheltuielile de cercetare;
- cheltuielile de formare a cadrelor;

- cheltuielile de publicitate şi de promovare;
- cheltuielile de schimbare a amplasării sau de reorganizare totală sau parţială a unei întreprinderi.

În cazul contractelor de concesiune pot să apară două situaţii:

- concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune vizează o perioadă de timp mai îndelungată, prin contract se precizează durata şi valoarea totală a concesiunii;
- concesiunile nu sunt recunoscute ca active, prin contract se prevede plata unei chirii lunare care se va reflecta pe cheltuieli, fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale.

Concluzii: Corespunde definiţiei activelor necorporale o resursă ce se caracterizează prin următoarele:

- activ nemonetar, fără substanţă fizică;
- este identificabilă, adică se poate distinge clar de fondul comercial, deci este separabilă; se poate închiria, vinde sau schimba;
- este controlată de societate, fiind rezultatul unor evenimente trecute.

O entitate controlează un activ dacă are capacitatea de a obţine beneficii economice viitoare de pe urma resursei şi are posibilitatea de a restricţiona accesul altora la beneficiile respective. Capacitatea unei entităţi de a controla beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine în mod normal din drepturile legale care pot fi probate în instanţă. În absenţa unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat.

Notă: Unele imobilizări necorporale pot să facă parte dintr-un suport fizic, ca de exemplu discul compact în cazul unui produs – program informatic sau dosar de documentaţie tehnico-juridică în cazul unei licenţe sau al unui brevet, sau pe film-producţii cinematografice.

Pentru a stabili dacă o astfel de imobilizare trebuie tratată ca şi necorporală, se va utiliza raţionamentul în vederea evaluării care element este mai semnificativ. De exemplu: un program informatic pentru un utilaj care nu poate funcţiona fără programul respectiv este parte integrantă a utilajului şi este tratat ca şi imobilizare corporală. Dacă programele informatice nu fac parte integrantă din echipamentul respectiv, sunt tratate ca şi imobilizări necorporale. Prin urmare, chiar dacă anumite activităţi au ca rezultat o imobilizare cu substanţă fizică(de exemplu un prototip pentru un nou produs),elementul fizic al imobilizării este secundar componentei nemateriale (necorporale),adică pachet de cunoştinţe încorporat(cheltuieli de dezvoltare).

Scanned with OKEN Scanner

1.1.2. Recunoaşterea şi evaluarea imobilizărilor necorporale

1.1.2.1. Recunoaşterea imobilizărilor necorporale

Un activ necorporal trebuie recunoscut dacă:

a. se estimează că va genera beneficii economice viitoare pentru întreprindere, beneficii ce pot fi atribuite activelor respective; şi
b. costul activului poate fi estimat de o manieră fiabilă.

Avantajele (beneficiile) economice viitoare, care rezultă din utilizarea imobilizărilor necorporale pot să includă:

- venituri ce provin din vânzarea produselor sau serviciilor generate de activele în cauză;
- din economii la costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea activului

De exemplu: utilizarea unei proprietăţi intelectuale din cadrul unui proces de producţie poate să reducă mai degrabă costurile viitoare de producţie decât să crească veniturile viitoare.

De regulă, imobilizările necorporale generate intern de către întreprindere trebuie să fie recunoscute ca active necorporale dacă îndeplinesc cele două criterii enunţate anterior. Totuşi IAS, 38 precizează excepţiile care reprezintă elemente de natură necorporală şi care nu sunt recunoscute niciodată ca imobilizări:

- cheltuielile de cercetare;
- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de formare profesională;
- cheltuielile de marketing;
- mărcile comerciale, titlurile de ziare şi publicaţii, listele de clienţi precum şi fondul comercial dacă sunt create intern.

Elementele enumerate anterior se contabilizează ca şi cheltuieli ale perioadei în care au fost angajate şi afectează contul de profit şi pierdere.

Pentru a putea fi recunoscute ca şi active imobilizate necorporal, acestea trebuie să poată fi evaluate (măsurate) în mod fiabil, adică costul activului să poată fi estimat în mod credibil.

1.1.2.2. Evaluarea iniţială. Contabilizarea intrărilor.

Evaluarea iniţială a imobilizărilor necorporale se realizează la costul acestora.

a. **În cazul unei achiziţii directe**: la costul de achiziţie format din preţul de cumpărare (diminuat cu reducerile primite) la care se adaugă taxe şi impozite nerecuperabile şi toate cheltuielile direct atribuite pentru a pregăti activul în vederea utilizării sale.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

- onorarii profesionale pentru aducerea imobilizării în condiţia de utilizare şi
- costurile testării funcţionării corespunzătoare a activului

Recunoaşterea costurilor în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale încetează atunci când activul se află în starea necesară pentru a fi utilizat în maniera intenţionată de conducere. Astfel costurile ulterioare generate de utilizarea sau mutarea imobilizării şi pierderile iniţiale din exploatare până ce se conturează cererea pentru producţia acelui activ sunt cheltuieli ale perioadei în care se efectuează şi afectează contul de profit şi pierdere(nu se includ în costul imobilizării).

Exemplul 1: În data de 15 dec. N-1, SC „X" recepţionează un program informatic în valoare de 30.000 lei, serviciile de instalare facturate fiind de 3.000 lei, iar cota de TVA de 19%. Societatea estimează o durată utilă de 3 ani a programului şi începe înregistrarea amortizării din exerciţiul N.

- recepţia programului la costul de achiziţie de 30.000 + 3.000 = 33.000 în exerciţiul N-1

%	=	**404**		**40.920**
208 Alte imobilizări necorporale		Furnizori de imobilizări	**33.000**	
4426 TVA deductibilă			**7.920**	

- înregistrarea amortizării anuale în exerciţiul N

33.000 : 3 ani = 11.000 lei

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2808** Amortizarea altor imobilizări necorporale	**11.000**	**11.000**

Exemplul 2: SC „Y" achiziţionează un program informatic ce urmează a fi utilizat pentru nevoi proprii, în valoare de 25.000 lei, durata utilă fiind estimată la 3 ani. Odată cu achiziţia programului pentru nevoi proprii, societatea achiziţionează şi licenţa în valoare de 10.000 lei pentru dreptul de a multiplica şi vinde acest program pe o perioadă de 2 ani, cota de TVA 24%.

Deoarece se poate efectua o separare clară între cele două componente, ele vor fi evidenţiate distinct în contabilitate.

- recepţionarea imobilizărilor

Scanned with OKEN Scanner

%	=	404		43.400
208		Furnizori de imobilizări	25.000	
Alte imobilizări necorporale				
205			10.000	
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare				
4426			8.400	
TVA deductibilă				

- amortizarea anuală de 25.000 : 3 = 8.333, respectiv de 10.000 : 2 = 5.000

6811	=	%	13.333	
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		2808		8.333
		Amortizarea altor imobilizări necorporale		
		2805		5.000
		Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturi şi active similare		

Uneori, cu ocazia achiziţiei unei imobilizări corporale, întreprinderea poate dobândi şi un activ imobilizat necorporal (vezi exemplele 3 şi 4).

Exemplul 3: SC „Z" a achiziţionat un microbuz la preţul de 18.000 lei şi, concomitent, a cumpărat şi licenţe de circulaţie pe o perioadă de 5 ani, în valoare de 2.000 lei. Se va contabiliza intrarea a două active imobilizate: mijloc de transport şi licenţa de circulaţie.

- recepţionarea activelor

%	=	404		43.400
2133		Furnizori de imobilizări	25.000	
Mijloace de transport				
2051			10.000	
Licenţe				
4426			8.400	
TVA deductibilă				

Exemplul 4: SC „Timiş" achiziţionează un echipament tehnologic în valoare de 50.000 lei, cheltuielile de transport şi montaj fiind de 10.000 lei. Cu această ocazie achiziţionează şi două programe informatice:

- program A, care asigură funcţionarea automată a echipamentului industrial de 5.000 lei şi
- program B, pentru analiza performanţelor firmei în valoare de 12.000 lei.

Cota de TVA=24%.

Scanned with OKEN Scanner

Tratamentul contabil al intrărilor acestor active:

- valoarea echipamentului = 50.000 + 10.000 + 5.000, adică 65.000 lei

%	=	404		80.600
2131		Furnizori de imobilizări	65.000	
Echipamente tehnologice				
4426				
TVA deductibilă			15.600	

- valoarea programului B, care este independent de activele achiziţionate 12.000 lei

%	=	404		14.280
208		Furnizori de imobilizări	12.000	
Alte imobilizări necorporale				
4426				
TVA deductibilă			2.280	

b. **În cazul achiziţiei unei societăţi sau grupuri de întreprinderi**, evaluarea se realizează la valoarea justă, la data operaţiei de combinare de întreprinderi.

Valoarea justă a unui activ este valoarea la care activul ar putea face obiectul schimbului de bunăvoie între părţile interesate şi în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective.

Preţurile de piaţă existente pe o piaţă activă sunt valorile care asigură cea mai fiabilă estimare a valorii juste.

Dacă un activ dobândit în cazul unei combinări de întreprinderi este separat de fondul comercial sau reiese din drepturi contractuale sau din alte drepturi legale, se va recunoaşte de către dobânditor ca o imobilizare necorporală distinctă, existând suficiente informaţii pentru a evalua credibil valoarea justă.

În ceea ce priveşte fondul comercial dobândit în urma combinărilor de întreprinderi, IFRS3 precizează că această imobilizare necorporală reprezintă diferenţa dintre valoarea de piaţă a unei întreprinderi şi valoarea activului net contabil al întreprinderii achiziţionate. Această diferenţă plătită în plus de cumpărător se face în speranţa obţinerii de beneficii economice viitoare degajate de *ansamblul* activelor achiziţionate şi *nu de către un activ anume singular*. Valoarea sa se poate determina cu precizie şi este valoarea justă la data achiziţiei.

De exemplu: Întreprinderea „X" achiziţionează întreprinderea „Y". În urma evaluării realizate, experţii stabilesc preluarea întreprinderii „Y" la 25 milioane lei, valoarea contabilă a activului net preluat fiind de 20 milioane lei.

Fondul comercial = 25 mil. lei – 20 mil. lei = 5 mil. lei.

Preţul plătit în plus de întreprinderea „X", în sumă de 5 mil. lei, este atribuit acelor elemente necorporale care nu pot fi evaluate separat, independent, dar de la care cumpărătorul se aşteaptă să beneficieze de avantaje economice viitoare: clientela, vadul comercial, nivelul de pregătire al salariaţilor, segmente de piaţă etc.

Scanned with OKEN Scanner

Fondul comercial determinat cu ocazia achiziţiei unei întreprinderi poate fi pozitiv (goodwill) sau negativ (badwill).

De exemplu: Întreprinderea „Rulmentul" a fost scoasă la vânzare la un preţ inferior valorii contabile datorită existenţei unor stocuri depreciate sau greu vandabile, existenţei unor creanţe incerte, existenţei unor datorii purtătoare de dobânzi ridicate etc. Efectul evaluării constă în reducerea valorii de piaţă a activelor şi creşterea valorii de piaţă a datoriilor, comparativ cu valorile lor contabile, cu alte cuvinte apare fondul comercial negativ.

Dacă fondul comercial achiziţionat răspunde condiţiilor de recunoaştere ca activ imobilizat în bilanţ, nu acelaşi lucru este valabil pentru *fondul comercial generat intern.* Deşi este cunoscut faptul că întreprinderile investesc mereu în fondul lor comercial, el nu poate fi evaluat fiabil şi prin urmare *nu poate fi contabilizat ca activ.*

c. **Achiziţia prin intermediul unei subvenţii publice** presupune evaluarea activului necorporal, la valoarea sa justă, acesta fiind transferat sau alocat întreprinderii gratuit.

De exemplu: Drepturile de aterizare pe un aeroport, licenţe de exploatare respectiv de emisie a staţiilor de radio şi televiziune, licenţe sau cote de importuri, drepturile de acces la resurse a căror utilizare este supusă restricţiilor etc.

Înregistrarea în contabilitate a acestor intrări se realizează astfel:

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte active similare	=	475 Subvenţii pentru investiţii

d. **Schimburi de active**

Un activ imobilizat poate fi achiziţionat în cadrul unui schimb cu o imobilizare necorporală diferită sau poate fi schimbat cu un alt activ. Costul acestui element este *valoarea justă a activului primit.* În situaţia în care tranzacţia de schimb nu are substanţă comercială sau nu se poate determina fiabil valoarea justă a activului primit, nici a celui cedat, activul primit este evaluat *la valoarea contabilă a activului cedat.*

În ţara noastră schimbul de active este interzis din motive fiscale. Când apar astfel de cazuri, ele trebuie contabilizate ca o vânzare a activului cedat, urmată de o achiziţie a activului primit.

e. **Imobilizări necorporale generate intern**, respectiv active necorporale produse din resurse interne (altele decât fondul comercial) se evaluează la costul de producţie.

În multe cazuri, imobilizările necorporale sunt, mai degrabă, generate intern de către întreprinderi decât printr-o tranzacţie de cumpărare. Este dificil de stabilit dacă o imobilizare necorporală generată intern se califică pentru recunoaştere din cauza următoarelor probleme ce trebuie rezolvate:

Scanned with OKEN Scanner

- să se stabilească momentul în care apare un activ identificabil care va genera beneficii economice viitoare;
- să se determine fiabil costul activului. Uneori costul de generare a activului necorporal obţinut din resurse proprii este dificil de separat de restul cheltuielilor generate de realizarea celorlalte activităţi curente ale întreprinderii

Pentru a aprecia dacă o imobilizare necorporală generată intern satisface criteriile de recunoaştere,IAS.38 face precizări suplimentare şi anume că întreprinderile vor clasifica procesul de creare a activului în două faze:

A. faza de cercetare şi
B. faza de dezvoltare.

Tratamentul contabil al cheltuielilor generate va fi diferit, după cum ele pot fi ataşate fazei de cercetare sau fazei de dezvoltare.

Cercetarea este o investigaţie originală şi programată în vederea obţinerii de cunoştinţe ştiinţifice şi tehnice noi.

Cheltuielile de cercetare trebuie recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care sunt angajate. Standardul IAS 38 adoptă această opinie, pe baza premisei că o întreprindere nu poate aprecia că acele cheltuieli generate de faza de cercetare vor genera beneficii economice viitoare probabile şi în consecinţă, nu recunoaşte activul şi nu capitalizează aceste cheltuieli.

Exemplu de activităţi de cercetare: activităţile care urmăresc dobândirea de cunoştinţe ştiinţifice şi tehnice noi; cercetarea, evaluarea şi selecţia finală a aplicaţiilor descoperirilor ştiinţifice; căutarea şi formularea alternativelor pentru sisteme noi şi îmbunătăţite de produse, procese, instrumente sau servicii.

Dezvoltarea constă în aplicarea rezultatelor cercetării la un plan sau model, în vederea fabricării de materiale, dispozitive, produse, procedee, sisteme sau servicii noi sau substanţial îmbunătăţite, înaintea începerii producţiei lor comerciale sau a utilizării lor.

Standardul IAS 38 recunoaşte că faza de dezvoltare este mai avansată spre exploatarea comercială şi va recunoaşte activul necorporal dacă este probabil că va genera beneficii economice viitoare pentru întreprindere. Astfel, *cheltuielile aferente fazei de dezvoltare vor putea fi capitalizate, recunoscute ca o imobilizare necorporală numai dacă se poate demonstra*:

1. fezabilitatea tehnică pentru finalizarea activului necorporal în aşa fel încât să fie disponibil pentru utilizare sau vânzare;
2. intenţia de a finaliza imobilizarea necorporală fie pentru vânzare, fie pentru utilizare;
3. abilitatea întreprinderii de a utiliza sau de a vinde imobilizarea necorporală;
4. modalitatea în care activul necorporal va genera probabile avantaje economice viitoare. Printre altele, întreprinderea trebuie să demonstreze existenţa unor pieţe

Scanned with OKEN Scanner

pentru produsele sau serviciile obţinute de la acel activ necorporal sau, dacă va fi folosit la intern, utilitatea activului necorporal;

5. existenţa resurselor tehnice, financiare şi de altă natură pentru a se putea finaliza dezvoltarea în vederea utilizării sau vânzării imobilizării necorporale; şi
6. abilitatea de a evalua credibil cheltuielile atribuite imobilizării necorporale în decursul dezvoltării sale.

Exemple de activităţi de dezvoltare:

- proiectarea, construcţia şi testarea unor prototipuri şi modele înainte de producţie şi utilizare;

- proiectarea instrumentelor, şabloanelor, tiparelor şi matriţelor care implică o tehnologie nouă

- proiectarea, construcţia şi funcţionarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia comercială

- proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, sisteme şi servicii noi sau îmbunătăţite

Costul producerii unui activ necorporal din resurse proprii este suma cheltuielilor suportate de la data la care activul necorporal întruneşte cele 6 criterii de recunoaştere amintite anterior şi până la finalizarea lui..

Elementele de cheltuieli care se includ în costul activului necorporal produs intern sunt:

- cheltuieli cu materialele sau serviciile utilizate sau consumate în procesul de generare a imobilizării necorporale;
- salariile şi alte costuri legate de personalul angajat direct în producerea activului necorporal;
- orice cheltuială care poate fi atribuită direct obţinerii imobilizării necorporale cum ar fi: taxe pentru a înregistra un drept legal, onorarii juridice, amortizarea brevetelor şi a licenţelor care au fost utilizate pentru a genera activul respectiv;
- cheltuielile de regie fixe necesare obţinerii imobilizării necorporale şi care pot fi alocate acestuia pe o bază rezonabilă şi consecventă (vezi IAS 2 „Stocuri");
- IAS 23 „Costurile îndatorării" stabileşte criteriile de recunoaştere a dobânzii ca o componentă a costului activului necorporal obţinut din producţie proprie.

Nu pot constitui elemente componente ale costului:

- cheltuielile de vânzare, cheltuielile administrative, precum şi cheltuielile cu regia generală, cu excepţia cazului în care respectiva cheltuială poate fi atribuită direct pregătirii activului pentru utilizare;
- pierderile iniţiale din exploatare suportate înainte ca activul să atingă parametrii proiectaţi;
- cheltuiala cu instruirea personalului pentru exploatarea activului în cauza.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 5 – *Recunoaşterea unei imobilizări necorporale create intern*: O societate din domeniul producţiei farmaceutice face în anul N-1 cercetări pentru obţinerea unui vaccin împotriva răcelilor comune. Cercetarea a generat în anul N-1 cheltuieli de 10.000 lei, iar în perioada 1 ianuarie – 30 august N cheltuieli de 12.000 lei. În perioada 1 septembrie – 31 decembrie N se fac cheltuieli de dezvoltare de 20.000 lei, societatea fiind capabilă să demonstreze că vaccinul obţinut poate fi introdus pe piaţă din data de 1 ianuarie N+1, existând o piaţă pentru aceasta şi se aşteaptă să genereze un flux de avantaje economice. Durata aşteptată de viaţă a produsului este de 5 ani din momentul introducerii pe piaţă.

Interpretare şi prezentarea aspectelor din exemplul anterior:

Anul **N-1** – cheltuieli de cercetare 10.000 lei – reflectare finală în contul de profit şi pierdere.

Anul **N** – perioada **1 ian. – 30 aug.** – cheltuieli de cercetare 12.000 lei – reflectare finală în contul de profit şi pierdere.

– perioada **1 sept. – 31 dec.** – cheltuieli de dezvoltare de 20.000 lei, recunoscute ca o imobilizare necorporală în bilanţ (ct.203 = 20.000).

Anul **N+1** – începe producţia şi se va amortiza imobilizarea necorporală (20.000 : 5 = 4.000 lei anual).

Reflectarea finală în bilanţ se va face la valoarea rămasă (ct.203 – ct.2803), adică 20.000 – 4.000 = 16.000 lei.

Contabilizarea operaţiunilor enunţate anterior presupune următoarea filieră:

- înregistrarea cheltuielilor de cercetare în N-1: total cheltuieli 10.000 lei

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	**301** Materii prime
605 Cheltuieli privind energia şi apa	=	**401** Furnizori
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	**421** Personal - salarii datorate
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	=	**%** **431** Asigurări sociale **437** Ajutor de şomaj
681 Cheltuieli de exploatare privind imobilizările corporale	=	**281** Amortizări privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere

- înregistrarea cheltuielilor de cercetare pe perioada 1 ian. – 30 august N: total cheltuieli 12.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	**301** Materii prime
605 Cheltuieli privind energia şi apa	=	**401** Furnizori
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	**421** Personal - salarii datorate
645 Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	=	**%** **431** Asigurări sociale **437** Ajutor de şomaj
681 Cheltuieli de exploatare privind imobilizările corporale	=	**281** Amortizări privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere

- înregistrarea cheltuielilor de dezvoltare aferente perioadei 1 sept. – 31 dec. N, recunoscute ca imobilizări necorporale: 20.000 lei

203 Cheltuieli de dezvoltare	=	**721** Venituri din producţia de imobilizări necorporale	**20.000**	**20.000**

- înregistrarea amortizării pe perioada celor 5 ani de producere şi vânzare a vaccinului (20.000 : 5 = 4.000)

Aferent exerciţiului N+1

6811 Cheltuieli de expl. privind amortizarea imobilizărilor	=	**2803** Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	**4.000**	**4.000**

Aferent exerciţiului N+2

6811 Cheltuieli de expl. privind amortizarea imobilizărilor	=	**2803** Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	**4.000**	**4.000**

Aferent exerciţiului N+3

6811 Cheltuieli de expl. privind amortizarea imobilizărilor	=	**2803** Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	**4.000**	**4.000**

Aferent exerciţiului N+4

6811 Cheltuieli de expl. privind amortizarea imobilizărilor	=	**2803** Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	**4.000**	**4.000**

Aferent exerciţiului N+5

6811 Cheltuieli de expl. privind amortizarea imobilizărilor	=	**2803** Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	**4.000**	**4.000**

Scanned with OKEN Scanner

- scoaterea din evidenţă a imobilizării necorporale complet amortizate la finele anului N+5

2803 Cheltuieli de expl. privind amortizarea imobilizărilor	=	203 Cheltuieli de dezvoltare	20.000	20.000

Exemplul 6: Întreprinderea „X" fabrică televizoare şi, în cadrul departamentului de cercetare, se lucrează la două proiecte:

- proiectul „α" – conceperea unei telecomenzi speciale
- proiectul „β" – conceperea unei carcase de TV mai uşoare şi mai rezistente

În exerciţiul N, cheltuielile departamentului de cercetare sunt redate în tabelul următor:

Elemente de cheltuială	Proiect α	Proiect β	Cheltuieli generale
Cheltuieli cu materiale şi servicii	6.000	4.000	500
Cheltuieli cu personalul *- directe* *- salarii conducător dep. cercetare* *- salarii personal administrativ*	*5.000* - -	*3.000* - -	- *1.000* *1.500*
Cheltuieli generale *- directe* *- indirecte*	*2.000* *600*	*1.700* *500*	- *400*

Conducătorul departamentului de cercetare consumă 20% din timpul de lucru pentru proiectul „α" şi 10 % pentru proiectul „β".

În cazul proiectului „α", întreprinderea nu poate demonstra, încă, fezabilitatea acestei cercetări şi, în consecinţă, toate cheltuielile aferente acestui proiect afectează rezultatul exerciţiului N.

În ceea ce priveşte, însă, proiectul „β", acesta îndeplineşte, chiar de la începutul exerciţiului N, condiţiile pentru recunoaşterea fazei de dezvoltare, deci a imobilizării necorporale. Cheltuielile de dezvoltare vor fi capitalizate la nivelul costului determinat astfel:

$$4.000 + 3.000 + 10\% \times 1.000 + 1.700 + 500 = 9.300 \text{ lei}$$

Contabilizarea operaţiunilor enunţate anterior presupune următoarea filieră:

- înregistrarea cheltuielilor de cercetare aferente proiectului „α" care nu îndeplineşte condiţiile de recunoaştere a unei imobilizări necorporale

$$6.000 + 5.000 + 20\% \times 1.000 + 2.000 + 600 = 13.800 \text{ lei}$$

Scanned with OKEN Scanner

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	
605 Cheltuieli privind energia şi apa	=	401 Furnizori	
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	

Total cheltuieli - 13.800 lei

- înregistrarea cheltuielilor de dezvoltare aferente proiectul „β" care sunt recunoscute ca şi imobilizări necorporale

203 Cheltuieli de dezvoltare	=	721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale	9.300	9.300

- amortizarea cheltuielilor de dezvoltare pe perioada a 3 ani (9.300 : 3 ani = 3.100 lei anual), 3 ani fiind perioada ciclului de viaţă al produsului

Aferent exerciţiului N+1

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	3.100	3.100

Aferent exerciţiului N+2

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	3.100	3.100

Aferent exerciţiului N+3

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	3.100	3.100

- scoaterea din evidenţă a imobilizării necorporale complet amortizate

2803 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	203 Cheltuieli de dezvoltare	9.300	9.300

Remarcă: *Cheltuielile ulterioare*, efectuate cu o imobilizare necorporală după cumpărarea sau finalizarea sa, se vor recunoaşte drept cheltuieli ale perioadei şi sunt cheltuieli efectuate pentru a menţine activul la standardul său de performanţă stabilit iniţial.

Rareori, cheltuiala efectuată după recunoaşterea iniţială a unui activ necorporal, achiziţionat sau finalizat din resurse proprii, va fi adăugată la costul acelei imobilizări necorporale. Standardul IAS 38 prevede această posibilitate doar în cazul în care:

Scanned with OKEN Scanner

1. este probabil ca această cheltuială va permite imobilizării necorporale să genereze un plus de beneficii economice viitoare, peste cele prevăzute inițial și
2. această cheltuială poate să fie evaluată și atribuită în mod fiabil acelei imobilizări necorporale.

Exemplul 7: Întreprinderea „Z" are în evidențe un program informatic, evaluat la costul de 20.000 lei, durata de utilizare 4 ani și, după 2 ani, amortizarea înregistrată este de 10.000 lei. În exercițiul N (la 2 ani de utilizare) se fac modernizări la program pentru creșterea rapidității de prelucrare a datelor și adaptarea pentru lucrul în rețea. Cheltuielile de modernizare se ridică la 8.000 lei.

Care este valoarea în cost a programului informatic în exercițiul N, după modernizare? Determinați valoarea anuală a amortizării pe perioada celor 2 ani rămași.

- Estimare inițială la costul de 20.000 lei
- Amortizare cumulată pe 2 ani de 10.000 lei
- Valoarea netă 10.000 lei
- Cheltuieli de modernizare 8.000 lei
- Valoarea netă după modernizare 18.000 lei
- Amortizare anuală 18.000 : 2 = 9.000 lei

Deci, cheltuielile de modernizare sunt incluse în costul programului și se vor recupera în continuare prin amortizare.

Filiera de înregistrări contabile este următoarea:

- înregistrarea programului informatic obținut în exercițiul N-1

208 Alte imobilizări necorporale	=	**721** Venituri din producția de imobilizări necorporale	**20.000**	**20.000**

- înregistrarea amortizării anuale în exercițiile N-1 și N (20.000: 4 =5.000 lei anual)

Aferent exercițiului N–1

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2808** Amortizarea altor imobilizări necorporale	**5.000**	**5.000**

Aferent exercițiului N

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2808** Amortizarea altor imobilizări necorporale	**5.000**	**5.000**

- înregistrarea cheltuielilor de modernizare la finele exercițiului N

Scanned with OKEN Scanner

208 Alte imobilizări necorporale	=	721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale	8.000	8.000

- înregistrarea amortizării pe durata rămasă de 2 ani cunoscând:
  a. valoarea rămasă de amortizat = 20.000 – 10.000 + 8.000 = 18.000
  b. amortizare anuală = 18.000 : 2 = 9.000

Aferent exerciţiului N+1

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	9.000	9.000

Aferent exerciţiului N+2

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	9.000	9.000

- scoaterea din evidenţă a programului informatic

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	=	208 Alte imobilizări necorporale	28.000	28.000

1.1.2.3. Evaluarea ulterioară – în situaţiile financiare anuale

Standardul detaliază două modele de evaluare a unei imobilizări necorporale la data bilanţului(entităţile trebuie să aleagă unul dintre ele):

a. Modelul bazat pe cost – o imobilizare necorporală trebuie reprezentată în bilanţ la costul său iniţial, diminuat cu amortizările cumulate şi cu pierderile cumulate din depreciere.
b. Modelul de reevaluare – o imobilizare necorporală trebuie reflectată în bilanţ la o valoare reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data respectivă. Acest model este permis doar acolo unde valoarea justă poate fi determinată prin raportare la o piaţă activă pentru imobilizarea necorporală respectivă.

O piaţă activă este o piaţă unde sunt îndeplinite simultan următoarele condiţii:
- elementele comercializate în cadrul pieţei sunt omogene
- cumpărătorii şi vânzătorii interesaţi pot fi găsiţi în permanenţă şi
- preţurile sunt disponibile publicului.

Practica a demonstrat că este destul de neobişnuit să existe o piaţă activă pentru imobilizări necorporale care să îndeplinească caracteristicile descrise anterior.

Poate exista, în anumite zone, o piaţă activă pentru: transfer liber de licenţe de taxi, licenţe de pescuit sau cote de producţie.

Scanned with OKEN Scanner

Nu poate exista o piaţă activă pentru: mărci comerciale, titluri de ziar etc. pentru că fiecare astfel de activ este unic în felul său.

Chiar dacă există vânzări-cumpărări de imobilizări necorporale, acestea se realizează de regulă pe bază de contracte negociate individual iar preţurile nu sunt disponibile publicului. Dacă mai adăugăm şi faptul că aceste tranzacţii sunt relativ rare se poate afirma că din aceste cauze (raritate şi preţuri nepublice) nu se dispun de suficiente elemente pentru estimarea valorii juste a imobilizărilor necorporale.

Dacă se fac totuşi reevaluări, ele trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată pe baza valorii juste la data bilanţului.

Restul regulilor referitoare la reevaluare (tratamentul amortizării acumulate la data reevaluării, tratamentul contabil al plusului sau minusului de valoare rezultat din reevaluare) sunt identice cu cele prevăzute în IAS 16 „Imobilizări corporale" unde sunt tratate pe larg.

Notă: Un preţ obţinut pe o piaţă activă va oferi cea mai credibilă estimare a valorii juste.

De exemplu, un club sportiv de fotbal decide să vândă un apărător şi să cumpere un atacant. În procesul de vânzare-cumpărare a jucătorilor se află mai multe cluburi de fotbal interesate de transferuri de jucători, deci există o piaţă activă. Preţul care trebuie plătit sau primit va depinde de cât sunt dispuse celelalte cluburi de pe piaţă să plătească.

Administratorii trebuie să analizeze dacă valoarea justă a unei imobilizări necorporale poate fi determinată în mod credibil şi dacă ea se poate stabili cu regularitate pentru a se asigura că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de valoarea care ar fi calculată utilizând valoarea justă la data bilanţului.

Exemplul 8: Referitor la evaluarea în bilanţ folosind modelul bazat pe cost recomandat de IAS 38.

Societatea comercială „X" realizează cheltuieli pentru implementarea unui proces de producţie nou. Pe durata exerciţiului N-1, cheltuiala suportată a fost de 12.000 lei, din care 10.000 lei înainte de 1 dec N-1 şi 2.000 lei în perioada 1 dec N-1 şi 31 dec N-1. Societatea este capabilă să demonstreze că la 1 dec N-1 proiectul este în curs de finalizare şi îndeplineşte criteriile de recunoaştere ca imobilizare necorporală. În exerciţiul N se mai fac cheltuieli de dezvoltare pentru finalizarea proiectului de 18.000 lei până la 31 dec N. Se trece la aplicarea în producţie a noului proces tehnologic de la 1 ian N+1 şi se estimează o durată de utilizare de 5 ani. La 31 dec N+4 se apreciază că prin utilizarea acestui procedeu de producţie se va putea recupera în viitor venituri de 3.000 lei.

Reflectaţi în situaţiile financiare anuale, pe întreaga perioadă, evenimentele implicate de realizarea cercetării, dezvoltarea şi finalizarea imobilizării necorporale, amortizarea şi deprecierea acestei imobilizări.

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere	N-1	N+4	N+5
- Cheltuieli de cercetare	10.000		
- Cheltuieli cu ajustări pentru depreciere		1.000	
- Venituri din ajustări pentru depreciere			1.000

Bilanţ	N-1	N	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
- Cheltuieli de dezvoltare (ct.233 şi ct.203)	2.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
- Amortizarea ch. de dezvoltare (ct.2803)	-	-	4.000	8.000	12.000	16.000	20.000
- Pierderi din deprecieri (ct 2903)	-	-	-	-	-	1.000	-
Val. contabilă netă	**2.000**	**20.000**	**16.000**	**12.000**	**8.000**	**3.000**	**0**

Notă: În exerciţiul N, valoarea cheltuielilor de dezvoltare este de 20.000 lei, deoarece, în perioada 1 dec-31 dec. N-1 erau de 2.000 lei, iar la acestea s-au mai adăugat, în perioada 1 ian N-31 dec N, încă 18.000 lei.

Contabilizarea operaţiunilor enunţate anterior, presupun următoarea filieră de înregistrări:

- înregistrarea cheltuielilor de cercetare pe perioada 1 ian -30 nov N-1

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	**301** Materii prime
605 Cheltuieli privind energia şi apa	=	**401** Furnizori
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	**421** Personal - salarii datorate

Total cheltuieli - 10.000 lei.

- înregistrarea cheltuielilor de dezvoltare aferente perioadei 1 dec -31 dec N-1

233 Imobilizări necorporale în curs	=	**721** Venituri din producţia de imobilizări necorporale	**2.000**	**2.000**

- înregistrarea finalizării cheltuielilor de dezvoltare în perioada N

233 Imobilizări necorporale în curs	=	**721** Venituri din producţia de imobilizări necorporale	**18.000**	**18.000**
203 Cheltuieli de dezvoltare	=	**233** Imobilizări necorporale în curs	**20.000**	**20.000**

- înregistrarea amortizării anuale pe perioada N+1 până în N+4 (20.000 :5 ani = 4.000 lei anual)

Scanned with OKEN Scanner

Aferent exercițiului N+1

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	4.000	4.000

Aferent exercițiului N+2

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	4.000	4.000

Aferent exercițiului N+3

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	4.000	4.000

Aferent exercițiului N+4

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	4.000	4.000

- înregistrarea ajustării pentru depreciere, la finele exercițiului N+4
  - a. valoarea de inventar (actuală) ..... 3.000 lei
  - b. valoarea contabilă netă = 20.000 – 16.000 = 4.000 lei

Depreciere ..... – 1.000 lei

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de cercetare	1.000	1.000

- înregistrarea amortizării în exercițiul N+5

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	4.000	4.000

- scoaterea din evidență a imobilizării necorporale complet amortizate și anularea ajustării pentru depreciere rămasă fără obiect

2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	=	203 Cheltuieli de dezvoltare	20.000	20.000
2903 Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	1.000	1.000

Scanned with OKEN Scanner

1.1.3. Amortizarea imobilizărilor necorporale. Contabilizarea amortizării

IAS 38 solicită ca imobilizările necorporale să fie amortizate sistematic pe perioada duratei utile de viaţă, cel mai bine, respectiv corect estimate.

Amortizarea trebuie să înceapă la data la care imobilizarea necorporală a devenit disponibilă pentru utilizare.

Durata de viaţă utilă este dată:

- fie de perioada de timp de-a lungul căreia se aşteaptă ca activul să fie utilizat de societate;
- fie de numărul de produse sau de unităţi similare care se aşteaptă să fie obţinute de către societate prin folosirea activului respectiv.

Amortizarea este procesul de alocare sistematică pe cheltuielile de exploatare, a valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viaţă utile.

Valoarea amortizabilă este costul unui activ sau o alta sumă substituită costului în situaţiile financiare (valoarea justă rezultată din reevaluare) din care se scade valoarea reziduală. Pentru imobilizări necorporale cu durată de viaţă utilă determinată, IAS 38 solicită ca valoarea reziduală să fie considerată zero.

Valoarea reziduală a unei imobilizări necorporale este valoarea estimată a fi obţinută în prezent de o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor asociate cedării, dacă activul ar avea deja vechimea şi starea prevăzute la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă.

Revenind la durata de viaţă utilă a imobilizărilor necorporale, facem următoarele precizări:

- dat fiind ritmul rapid de schimbări tehnologice, software-ul şi multe alte active necorporale sunt supuse uzurii morale şi în consecinţă au o durată de viaţă utilă relativ scurtă;
- pentru anumite imobilizări necorporale controlul asupra beneficiilor economice viitoare este consfinţit prin dreptul de proprietate care a fost garantat pentru o anumită perioadă, şi-n acest caz durata de viaţă utilă a activului necorporal nu trebuie să fie mai mare decât perioada garantată de dreptul de proprietate (IAS 38 prevede că pot exista excepţii când dreptul de proprietate poate fi reînnoit, iar înnoirea este aproape sigură).

Entitatea trebuie să evalueze dacă durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale este:

a. determinată şi atunci ea se amortizează; sau

b. nedeterminată şi atunci ea nu se amortizează; se consideră că durata este nedeterminată atunci când, pe baza analizei tuturor factorilor relevanţi, nu există o limită previzibilă a perioadei în care se aşteaptă ca activul să genereze intrări de numerar nete pentru entitate.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 9: Societatea comercială „Z" a cumpărat dreptul exclusiv de a administra o autostradă pe 20 de ani. Nu există un plan pentru a se construi rute alternative în zona deservită de autostradă. Se preconizează că această autostradă va fi în folosinţă pentru cel puţin 20 de ani. Valoarea totală a concesiunii este de 400.000 lei.

Societatea va amortiza dreptul de a administra autostrada pe perioada de 20 de ani, atâta timp cât nu există dovezi că durata de viaţă utilă ar putea fi mai scurtă. Redevenţa se achită trimestrial.

Contabilizarea operaţiunilor implicate de obţinerea concesiunii şi a operaţiunilor derivate pe anul N se prezintă în continuare:

- obţinerea concesiunii în 1.01.N

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi alte active similare	=	**167** Alte împrumuturi şi datorii asimilate	400.000	400.000

- concomitent, înregistrarea activului primit, la un cont în afara bilanţului 400.000 înregistraţi în debitul contului *8038 „Alte valori în afara bilanţului"*

- înregistrarea trimestrială a redevenţelor facturate de Administraţia Domeniului Public.
  400.000 : 20 ani = 20.000 lei anual : 4 trimestre = 5.000 lei

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	**404** Furnizori de imobilizări	5.000	5.000

Notă: *TVA are regimul stabilit prin Codul fiscal

- plata redevenţei

404 Furnizori de imobilizări	=	**512** Conturi curente la bănci	5.000	5.000

- înregistrarea amortizării anuale (400.000 : 20 = 20.000)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2805** Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi alte active similare	20.000	20.000

La expirarea duratei contractului, în anul N+20, după amortizarea integrală a concesiunii se va înregistra scoaterea din evidenţă a acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi alte active similare	=	205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi alte active similare	400.000	400.000

Concomitent, se va înregistra în creditul contului *8038 „Alte valori în afara bilanţului"*, valoarea de 400.000 lei.

În exemplul precedent a fost ilustrat un angajament de concesiune a serviciilor de tip public-privat. Fiind o problematică specifică ea este interpretată atât de:

-SIC 29-„Angajamente de concesiune a serviciilor: prezentarea informaţiilor" cât şi de

-IFRIC 12-„Angajamente de concesiune a serviciilor"

Deoarece şi reglementările contabile naţionale(OMFP nr 3055/2009),conforme cu directivele europene,fac referire la concesiunea serviciilor de tip public-privat, dorim să evidenţiem cu această ocazie principalele caracteristici.

Acordul de concesiune a serviciilor de tip public-privat-licenţa primită de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se înregistrează la imobilizări necorporale, dacă sunt stabilite o durată şi o valoare pentru această licenţă.

Un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă:

a. concedentul (concedentul este o entitate publică inclusiv un organism guvernamental) controlează sau reglementează ce servicii trebuie să presteze operatorul(o entitate privată) în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze şi la ce preţ; şi

b. concedentul controlează - prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod-orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului

Concluzie: Operatorul nu recunoaşte ca imobilizare corporală - infrastructura, el se angajează doar să presteze serviciile publice(taxare autostradă şi întreţinerea ei) în numele concedentului, fiind obligat să predea infrastructura concedentului la sfârşitul perioadei acordului.

În ceea ce priveşte metoda de amortizare folosită,IAS.38 precizează faptul că aceasta trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice ale imobilizării necorporale sunt consumate de către societate.

Aceste metode includ:

- metoda liniară
- metoda degresivă şi
- metoda unităţilor de producţie

Notă: IAS 38 nu prevede metoda accelerată de amortizare pentru imobilizările necorporale.

Exemplul 10: Societatea comercială „OXIGEN", din domeniul electronicii, achiziţionează un brevet, în luna august exerciţiul N, la un cost de 10.000 lei. Se estimează

Scanned with OKEN Scanner

că durata de viaţă utilă a brevetului se leagă de numărul de unităţi de produse ce se vor obţine cu ajutorul tehnologiei brevetate. Se estimează că, pe perioada celor 4 ani cât este prevăzută durata de viaţă a produselor ce se vor obţine pe baza noii tehnologii brevetate, se va obţine o producţie totală de 100.000 de unităţi, repartizate, pe ani, astfel:

10.000 unităţi în exerciţiul N
50.000 unităţi în exerciţiul N+1
25.000 unităţi în exerciţiul N+2
15.000 unităţi în exerciţiul N+3

Amortizarea brevetului în fiecare din cei 4 ani se determină astfel:

Anul	Valoarea amortizării
N	10.000 × (10.000 :100.000) = 1.000 lei
N+1	10.000 × (50.000 :100.000) = 5.000 lei
N+2	10.000 × (25.000 :100.000) = 2.500 lei
N+3	10.000 × (15.000 :100.000) = 1.500 lei
Total	**10.000 lei**

Metoda de amortizare utilizată trebuie aplicată în mod coerent şi consecvent (permanent) de la un exerciţiu la altul. Dacă însă, la închiderea fiecărui exerciţiu, se constată că ritmul aşteptat al avantajelor economice de obţinut de pe urma utilizării activului se schimbă semnificativ, metoda de amortizare trebuie să fie modificată pentru a reflecta noul ritm.

Exemplu – continuare la problema 10. La sfârşitul exerciţiului N+1 societatea „OXIGEN", din domeniul electronicii, analizând informaţiile deţinute referitoare la acţiunile preconizate ale concurenţilor, reconsideră estimarea iniţială de 4 ani în legătură cu producţia de televizoare pe baza brevetului şi o reduce la 3 ani, aplicând, în continuare, metoda lineară de amortizare pentru valoarea rămasă (4 ani iniţial, 3 ani estimaţi ulterior, 1 an amortizat, 2 ani rămaşi de amortizat din 3).

Rezolvare:

- cheltuiala cu amortizarea în exerciţiul N = 1.000 lei
- valoarea rămasă de amortizat =10.000 – 1.000 = 9.000 lei
- amortizarea anuală în N+1 şi N+2 = 9.000 / 2 ani = 4.500 lei

Contabilizarea operaţiunilor generate de achiziţionarea şi amortizarea brevetului presupune următoarele înregistrări:

- achiziţia brevetului

205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi alte active similare	=	**404** Furnizori de imobilizări	**10.000**	**10.000**

Scanned with OKEN Scanner

Notă: TVA se va înregistra în funcţie de regimul stabilit în Codul fiscal.

- amortizarea aferentă anului N

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2805** Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi alte active similare	**1.000**	**1.000**

- trecerea la regimul linear de amortizare şi scurtarea duratei utile de viaţă a imobilizării

Aferent exerciţiului N+1

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2805** Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi alte active similare	**4.500**	**4.500**

Aferent exerciţiului N+2

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2805** Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi alte active similare	**4.500**	**4.500**

- scoaterea din evidenţă a brevetului a cărui valoare este complet amortizată după 3 ani, adică la finele exerciţiului N+2

2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi alte active similare	=	**205** Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi alte active similare	**10.000**	**10.000**

Notă: Aceste schimbări, ca urmare a reexaminării trebuie să fie contabilizate ca schimbări de estimare contabilă, conform standardului IAS 8 „Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile" pentru a ajusta cheltuielile cu amortizarea pentru perioada curentă (în cazul nostru exerciţiul N+1) şi viitoare (exerciţiul N+2).

Amortizarea unui activ necorporal încetează la data cea mai recentă dintre:

- data la care activul este vândut;
- data la care activul este derecunoscut (nu mai îndeplineşte criteriile de recunoaştere).

Scanned with OKEN Scanner

1.1.4. Deprecierea imobilizărilor necorporale şi contabilizarea acestora

Pentru a determina dacă o imobilizare necorporală este depreciată, se aplică standardul IAS 36 „Deprecierea activelor".

Activul este considerat depreciat dacă valoarea recuperabilă este inferioară valorii (nete) contabile.

Valoare recuperabilă < Valoare (netă) contabilă

În caz contrar, activul este apreciat valoric, iar această apreciere nu se contabilizează în virtutea principiului prudenţei.

Întreprinderea trebuie să aprecieze, la fiecare dată de închidere a exerciţiului, dacă există un indiciu care arată că un activ a pierdut din valoare. În acest caz întreprinderea trebuie să determine valoarea recuperabilă a activului respectiv (vezi detalii la paragraful care tratează standardul IAS 36).

Valoarea recuperabilă este consecinţa alegerii celei mai mari valori dintre valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare şi valoarea de utilitate (actualizată) a activului respectiv.

Valoare de utilitate (valoare actualizată) →← **Valoare justă minus costul de cesiune**

↓

Maximul = Valoarea recuperabilă

Dacă:

a. Valoarea recuperabilă < Valoarea (netă) contabilă => Depreciere sau pierdere de valoare

b. Valoarea recuperabilă > Valoarea (netă) contabilă => Apreciere sau plus de valoare

Activul este considerat a fi depreciat dacă valoarea recuperabilă este inferioară valorii nete contabile şi, în consecinţă, se va înregistra o ajustare pentru depreciere.

În caz contrar, activul este apreciat valoric, iar această apreciere nu se contabilizează în virtutea principiului prudenţei.

Exemplul 11: La finele exerciţiilor N, N+1 şi N+2, societatea comercială „Y" aplică testul de depreciere a unei imobilizări necorporale. În exerciţiile N+1 şi N+2, se constată (conform datelor din tabelul următor) că avantajele economice asociate acestei imobilizări sunt substanţial mai mici decât cele estimate iniţial (consumul acestor avantaje estimate iniţial au fost consemnate pe cheltuielile cu amortizarea).

Scanned with OKEN Scanner

Anul	Valoare justă minus Costurile de vânzare	Valoare de utilitate	Valoare recuperabilă	Valoare contabilă netă	Depreciere
N	100.000	150.000	150.000	120.000	0
N+1	90.000	80.000	90.000	100.000	-10.000
N+2	70.000	75.000	75.000	80.000	-5.000

În această situaţie, întreprinderea „Y" nu mai poate reflecta în bilanţ, în exerciţiul N+1 şi N+2, activul respectiv la valoarea contabilă netă (cost – amortizare acumulată) ci va trebui să ţină seama şi de depreciere, contabilizând o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare.

- înregistrarea ajustării pentru exerciţiul N+1

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor	=	**290** Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	**10.000**	**10.000**

- diminuarea ajustărilor pentru depreciere, în exerciţiul N+2 până la nivelul de 5.000 lei (10.000 – 5.000 =5.000)

290 Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	=	**7813** Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	**5.000**	**5.000**

Soldul creditor al contului 290, la finele exerciţiului N+2, este de 5.000 lei, reprezentând deprecierea la momentul respectiv a imobilizării necorporale în cauză.

1.1.5. Scoaterea din uz şi cedarea imobilizărilor necorporale. Contabilizarea ieşirilor

Imobilizările necorporale trebuie scoase din evidenţă:

- fie cu ocazia vânzării;
- fie că se constată că nici un beneficiu economic viitor nu se mai aşteaptă din folosirea şi înstrăinarea lor ulterioară.

Câştigurile sau pierderile provenite din retragerea din uz sau din vânzarea imobilizărilor necorporale se determină ca diferenţă dintre încasările nete aferente vânzării şi valoarea contabilă a activului respectiv şi se recunosc ca şi venituri respectiv ca şi cheltuieli în contul de profit şi pierdere.

Exemplul 12: Societatea „TIMP" retrage din folosinţă un program informatic cu o valoare de intrare de 15.000 lei, amortizare înregistrată 13.500 lei.

Scanned with OKEN Scanner

%	=	208		
2808 Amortizările altor imobilizări necorporale		Alte imobilizări necorporale	13.500	15.000
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			1.500	

Exemplul 13: Societatea „VIITORUL" vinde un brevet, al cărui valoare de intrare este de 10.000 lei, amortizare înregistrată 2.000 lei, la preţul de vânzare de 8.500 lei.

Vânzarea imobilizării necorporale generează:

- pe de o parte cheltuieli din cedarea activelor, la nivelul valorii rămase neamortizate de 8.000 lei (10.000 -2.000 =8.000)
- pe de altă parte venituri din vânzarea de active la nivelul preţului de vânzare de 8.500 lei.

Înregistrările contabile sunt:

- vânzarea brevetului

461 Debitori diverşi	=	**7583** Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital	8.500	8.500

Notă: TVA se va înregistra în funcţie de reglementările fiscale din Codul fiscal.

- scoaterea din evidenţă a activului cedat

%	=	205		
2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi alte active similare		Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi alte active similare	2.000	10.000
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			8.000	

1.1.6. Întrebări de autoevaluare

1. Care din următoarele elemente de natură necorporală corespund definiţiei imobilizărilor necorporale conform IAS 38?

a. cheltuielile de constituire
b. cheltuielile de cercetare
c. cheltuielile de dezvoltare

Scanned with OKEN Scanner

d. brevete achiziţionate sau create intern
e. programe informatice
f. fondul comercial generat intern
g. fondul comercial rezultat în urma achiziţiei unei societăţi

2. Care din următoarele elemente de natură necorporală nu sunt recunoscute de IAS 38 ca imobilizări necorporale?
a. cheltuielile de marketing
b. cheltuielile de formare profesională
c. portofoliul de clienţi şi fidelitatea acestora
d. cheltuielile de dezvoltare

3. În care din situaţiile următoare, concesiunea se contabilizează ca un activ imobilizat necorporal:
a. în contractul încheiat între părţi nu se stabileşte valoarea totală a concesiunii, ci doar valoarea redevenţei trimestriale datorate
b. în contractul de concesiune se stabileşte valoarea totală a concesiunii precizându-se de asemenea şi valoarea redevenţei trimestriale datorate.

4. Care este cauza înregistrării unui fond comercial negativ cu ocazia achiziţiei unei societăţi?
a. valoarea de piaţă a întreprinderii achiziţionate este inferioară valorii contabile nete a acesteia
b. valoarea de piaţă a întreprinderii achiziţionate este superioară valorii nete contabile.

5. O societate comercială achiziţionează un strung în valoare de 10.000 lei şi două programe informatice:
– programul α care asigură funcţionarea automată a strungului în valoare de 5.000 lei
– programul β pentru controlul gestiunii stocurilor în valoare de 8.000 lei.
Care sunt valorile corecte pentru înregistrarea imobilizării necorporale?
a. 10.000; 13.000
b. 15.000; 8.000
c. 10.000; 5.000; 8.000

6. Întreprinderea „X" demarează un program de cercetare şi dezvoltare a unui nou produs şi presupune parcurgerea următoarelor etape:
– 1.01.N ÷ 31.10.N – documentarea, alegerea variantelor a generat cheltuieli de 130.000 lei
– 1.11.N ÷ 31.12.N – aplicarea rezultatelor cercetării şi testarea practică cu finalizarea proiectului a generat cheltuieli de 120.000 lei.
Care este tratamentul contabil al acestor cheltuieli?

Scanned with OKEN Scanner

a. cheltuieli de cercetare = cheltuieli ale perioadei 130.000 şi cheltuieli de dezvoltare = imobilizări necorporale 120.000
b. cheltuieli de dezvoltare = imobilizări necorporale = 250.000 lei

7. Cheltuielile ulterioare efectuate cu o imobilizare necorporală, după cumpărarea sau finalizarea sa, efectuate pentru a menţine activul la standardul său de performanţă stabilit iniţial, se tratează:
a. ca şi cheltuieli care se adaugă costului iniţial al imobilizării în cauză
b. ca şi cheltuieli ale perioadei în care au fost angajate

8. Care este modelul prescris de IAS 38 pe care trebuie să-l aleagă o entitate pentru evaluarea în bilanţ a imobilizărilor necorporale?
a. fie modelul bazat pe cost-după recunoaşterea iniţială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la costul său minus orice amortizare şi orice pierderi din depreciere cumulate
b. fie modelul de reevaluare-după recunoaşterea iniţială, o imobilizare necorporală trebuie contabilizată la valoarea reevaluată dată de valoarea justă a acesteia la data reevaluării

Răspunsuri corecte
1 – c, d, e, g
2 – a, b, c
3 – b
4 – a
5 – b
6 – a
7 – b
8 –a, b

1.2. Standardul IAS 16 „Imobilizări corporale"

Tratamentul contabil şi modul de prezentare a informatiilor financiare privind imobilizarile corporale fac obiectul IAS 16 *Imobilizari corporale*. Imobilizarile corporale sunt definite ca active detinute de catre întreprindere pentru a fi utilizate în activitatile de productie, comert, prestari de servicii, pentru a fi date cu chirie sau în scopuri administrative si care se asteapta sa fie utilizate pe mai mult de un exercitiu.

Scanned with OKEN Scanner

1.2.1. Elemente semnificative - scop şi obiective, aplicabilitate, definiţii şi recunoaşterea stocurilor

IAS 16 descrie tratamentul contabil al imobilizărilor corporale, identificarea momentului de recunoaştere a acestor active, valoarea contabilă şi amortizarea lor, astfel încât utilizatorii situaţiilor financiare să fie informaţi cu privire la investiţiile companiei în active corporale.

a. Scopul şi obiectivele standardului

Obiectivul acestui standard este descrierea tratamentului contabil pentru imobilizările corporale, astfel încât utilizatorii situaţiilor financiare să fie informaţi cu privire la investiţiile companiei în active corporale.

Problemele principale care sunt atinse în acest Standard sunt:

- valoarea la care se recunosc activele în patrimoniul societăţii beneficiare la momentul iniţial al achiziţiei;
- modul de amortizarea a activului în funcţie de beneficiile viitoare;
- modificarea valorii activului în funcţie de evenimente ulterioare (reparaţii, înlocuiri de elemente, reevaluare, schimb de active, etc.);
- înregistrarea activului în cazul vânzării ulterioare.

Acest standard trebuie aplicat în contabilitatea imobilizărilor corporale, exceptând cazul în care un alt IAS prevede sau permite o abordare contabilă diferită.

Activele imobilizate sunt tratate în următoarele norme internaţionale:

IAS 16 Imobilizări corporale;
IAS 17 Leasing;
IAS 20 Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală;
IAS 36 Deprecierea activelor;
IAS 38 Imobilizări necorporale;
IAS 40 Investiţii imobiliare;
IFRS 5 Activele pe termen lung deţinute pentru vânzare şi activităţile întrerupte.

Normele naţionale de contabilitate clasifică imobilizările corporale în conturi sintetice de gradul I , care la rândul lor cuprind sinteticele de gradul II:

IMOBILIZĂRI CORPORALE
211. Terenuri şi amenajări de terenuri (A)
2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212. Construcţii (A)
213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) (A)
2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare (A)

Scanned with OKEN Scanner

2133. Mijloace de transport (A)
2134. Animale şi plantaţii (A)
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)
22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE
223. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare (A)
224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare (A)
23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI
231. Imobilizări corporale în curs de execuţie (A)
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
233. Imobilizări necorporale în curs de execuţie (A)
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

b. Aplicabilitatea standardului

Acest standard **trebuie aplicat** în contabilitatea imobilizărilor corporale, exceptând cazul în care un alt IAS prevede sau permite o abordare contabilă diferită.

Exemplu referitor la alte abordări reglementate de alte standarde:

- De exemplu, **IAS 17** „Leasing" consideră că recunoaşterea imobilizărilor corporale luate în leasing trebuie să se după principiul transferului riscurilor şi beneficiilor utilizatorului. În aceste cazuri, toate celelalte aspecte ale tratamentului contabil pentru aceste active, incluzând amortizarea, sunt determinate de cerinţele acestui standard.
- Pentru investiţii imobiliare, o întreprindere aplică mai degrabă, **IAS 40** „Investiţii imobiliare", decât acest standard. O întreprindere aplică acest Standard proprietăţilor construite sau dezvoltate în scopul utilizării viitoare ca investiţii imobiliare. Odată cu finalizarea construcţiei sau dezvoltării, întreprinderea aplică IAS 40. Acelaşi Standard se aplică, de asemenea, şi investiţiilor imobiliare existente care sunt dezvoltate în scopul utilizării şi în viitor ca investiţii imobiliare.

Acest standard nu se aplică pentru active biologice aferente (a) activităţii agricole (vezi IAS 41 „Agricultura" şi (b) concesiunilor miniere, prospecţiunilor şi extracţiilor de minereu, de petrol, gaze naturale şi resurse naturale ne-regenerabile. Pentru (b) există în proces la ora actuală de către IASB un standard care se va adresa în mod special concesiunilor şi modalităţi de înregistrare a acestora ca şi active. Cu toate acestea, IAS 16 se aplică imobilizărilor corporale destinate dezvoltării sau menţinerii activităţilor prevăzute la literele (a) şi (b) de mai sus.

De asemenea, ca excepţie se află şi activele imobilizate deţinute pentru vânzare, în conformitate cu prevederile **IFRS 5** „Active Imobilizate deţinute pentru vânzare şi activităţi discontinue".

Scanned with OKEN Scanner

c. Definiţii

Imobilizările corporale sunt definite de standard ca active deţinute de către societate pentru a fi utilizate în activităţile de producţie, comerţ, prestări de servicii, pentru a fi date cu chirie sau în scopuri administrative şi care se aşteaptă să fie utilizate pe parcursul a mai mult de un exerciţiu.

Ca atare definirea activelor imobilizate corporale este în directă corelaţie cu scopul dobândirii acestora şi cu durata utilizării lor care trebuie să fie pe parcursul mai multor exerciţii.

Termenul generic de imobilizări corporale (denumite şi active tangibile) este folosit pentru a identifica în general acele active folosite în special în activitatea productivă de care societatea va beneficia pe o perioadă mai mare de 1 an. Termenul de „corporal" sau de „tangibil" face distincţia faţă de activele necorporale care sunt active fără o substanţă fizică sau a căror valoare nu poate fi în întregime indicată de existenţa lor fizică.

Costul activului: reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar, ori valoarea justă a altor contra-prestaţii efectuate pentru achiziţionarea unui activ, la data achiziţiei sau construcţiei acestuia.

Amortizarea: este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de viaţă utilă.

Valoarea realizabilă a Entităţii: reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de numerar pe care întreprinderea estimează să le obţină din utilizarea continuă a activului şi din vânzarea acestuia la sfârşitul duratei normate de viaţă sau pe care întreprinderea se aşteaptă să o obţină în urma lichidării unei datorii.

Valoare justă: reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între doua parţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv.

Valoarea reziduală: reprezintă valoarea netă pe care întreprinderea estimează că o va obţine pentru un activ la sfârşitul duratei de viaţă utilă a acestuia, după deducerea prealabilă a costurilor de cedare estimate, **dacă acele active au vechimea şi îndeplinesc condiţiile scontate la sfârşitul duratei de viaţă.**

Durata de viaţă utilă: reprezintă:

a) perioada pe parcursul căreia se estimează că întreprinderea va utiliza activul supus amortizării;

b) numărul unităţilor produse sau a unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de întreprindere prin folosirea activului respectiv.

d. Recunoaşterea activelor imobilizate corporale

Recunoaşterea activelor imobilizate corporale se face atunci când se îndeplinesc următoarele criterii generale de recunoaştere:

- este probabilă generarea de beneficii economice viitoare;
- evaluarea (costul) se poate face în mod credibil.

Scanned with OKEN Scanner

În acest sens, de exemplu, piesele de schimb şi materialele folosite pentru întreţinerea unor imobilizări sunt recunoscute, de cele mai multe ori, ca stocuri. Totuşi, piesele de schimb principale şi stocul de siguranţă de piese de schimb constituie imobilizări corporale, dacă societatea se aşteaptă să le utilizeze pe mai mult de un exerciţiu. De asemenea, dacă piesele de schimb şi celelalte materiale utilizate pentru întreţinere nu se pot folosi decât pentru o imobilizare corporala anume, atunci ele se contabilizează tot la imobilizări.

Recunoaşterea imobilizărilor se face la costul de achiziţie şi/sau de producţie, în sensul ca toate cheltuielile directe aferente unei imobilizări recunoscute se adaugă la cost în momentul angajării lor. În general, acestea cuprind costurile iniţiale pentru cumpărare sau producţie, precum şi cele ulterioare făcute pentru dezvoltarea, înlocuirea parţială sau întreţinerea bunului.

În ceea ce priveşte costurile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale, societatea nu va adăuga la valoarea de intrare cheltuielile de întreţinere curentă (consumabile, salarii, unele servicii si piese de schimb), acestea fiind considerate cheltuieli ale perioadei în care se efectuează. Apar situaţii când este necesar să se înlocuiască unele componente ale imobilizării aflate în funcţiune. Conform principiului general de recunoaştere, societatea adaugă la valoarea de înregistrare costul suportat cu ocazia acestei înlocuiri parţiale la momentul realizării ei, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere; în acelaşi timp, valoarea de înregistrare a pieselor înlocuite se scade din gestiune, cu toate consecinţele contabile care pot decurge de aici.

Ca şi regulă generală, costurile întreţinerii activelor nu se capitalizează pentru că ele nu fac decât să aducă activul respectiv la parametrii iniţiali de funcţionare. Aceste costuri se recunosc în Contul de Profit şi Pierdere, pe măsură ce sunt efectuate. Costurile cu întreţinerea zilnică a echipamentelor proprii sunt în principal reprezentate de costurile salariale şi cu materialele consumabile.

Piesele de schimb şi echipamentul de interes major se pot considera în categoria imobilizărilor corporale atunci când întreprinderea se aşteaptă a le folosi pentru mai multe perioade, respectiv pentru mai mult de 1 an.

O condiţie pentru a clasifica în continuare un element ca şi imobilizare corporală, este efectuarea unor inspecţii majore pentru a depista defecţiunile, indiferent dacă sunt înlocuite sau nu părţi componente ale imobilizărilor respective. Atunci când o inspecţie majoră este efectuată, costul aferent este recunoscut în valoarea contabilă a imobilizării corporale ca şi o înlocuire, dacă criteriile de recunoaştere sunt satisfăcute.

Pentru a se identifica ce constituie un element individual din cadrul imobilizărilor corporale, se cere un raţionament profesional pentru aplicarea criteriilor de definire a circumstanţelor sau a tipurilor specifice de întreprinderi. Poate fi indicat să se grupeze elementele individuale nesemnificative, şi activul care rezultă în urma grupării să se considere ca şi un activ individual, amortizabil.

Scanned with OKEN Scanner

Standardul IAS 16 recunoaşte de asemenea, că anumite componente ale imobilizărilor corporale pot necesita înlocuiri la intervale regulate de timp şi sunt componente semnificative în cadrul activelor.

Exemplul clasic al IAS 16 este cel al unui furnal care poate necesita recăptuşirea pereţilor după un anumit număr de ore de funcţionare, sau interiorul unui avion (scaunele şi tapiţeria) care poate necesita înlocuirea de câteva ori în timpul duratei de viaţă a aeronavei. Aceste componente sunt contabilizate ca active distincte, pentru că ele au durate de viaţă diferite de cea a activului din care face parte. Prin urmare, în cazul în care criteriile de recunoaştere sunt îndeplinite, atunci cheltuiala efectuată pentru înlocuirea şi renovarea unei componente este contabilizată ca o achiziţie a unui activ distinct, iar componenta înlocuită este scoasă din evidenţă.

Imobilizările corporale pot fi achiziţionate cu scopul sporirii gradului de siguranţă sau de protecţie a mediului. Achiziţionarea unor astfel de imobilizări corporale, chiar dacă nu cresc în mod direct beneficiile economice viitoare ale unui activ imobilizat, poate fi necesară pentru ca întreprinderea să obţină beneficii viitoare din celelalte active ale sale.

În aceste situaţii, astfel de achiziţii de imobilizări corporale îndeplinesc criteriile de recunoaştere ca active, pentru că permit beneficiilor economice viitoare generate de activele aferente să fie mai mari decât beneficiul care ar putea deriva dacă ele nu ar fi fost achiziţionate.

1.2.2. Evaluarea imobilizărilor corporale la intrarea în patrimoniu

O imobilizare corporală care îndeplineşte criteriile de recunoaştere trebuie evaluată la intrare la costul său de achiziţie sau de producţie, după caz.

IAS 16 delimitează trei momente ale evaluării: evaluarea la intrare, cheltuielile ulterioare intrării de imobilizări corporale recunoscute ca active şi evaluarea bilanţieră. Toate imobilizările corporale care sunt recunoscute ca active trebuie evaluate iniţial la costul de intrare.

Principalele modalităţi de intrare pentru imobilizările corporale sunt: achiziţie, producţie în regie proprie, contracte de leasing, subvenţii guvernamentale sau alte instituţii de credit, schimb cu alte active, aport la capitalul social sau donaţie.

1.2.2.1. Evaluarea imobilizărilor corporale la cost de achiziţie

Costul de achiziţie iniţial poate fi format din următoarele componente:

a. Preţul de cumpărare din factura furnizorului;
b. Reducerile comerciale care se scad din preţul de cumpărare, înainte de facturare;
c. Taxele vamale şi taxele nerecuperabile;
d. Cheltuielile direct legate de punerea în funcţiune a activului formate din:

- costuri de amenajare a amplasamentului;

Scanned with OKEN Scanner

– costul beneficiilor acordate salariaţilor (aşa cum este prevăzut în IAS 19 „Beneficiile angajaţilor"), legate direct de construcţia sau achiziţia imobilizărilor corporale;
– costuri iniţiale de livrare şi manipulare;
– costuri de instalare şi montaj (de exemplu, materiale folosite pentru testarea pilot a liniei de producţie şi a funcţionării ei după instalarea definitivă);
– cheltuielile cu probele tehnologice, după scăderea veniturilor nete obţinute din valorificarea produselor obţinute ca urmare a acestor probe;
– onorariile profesionale pentru arhitecţi şi ingineri;
– costuri estimate pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv costuri de restaurare a amplasamentului, în măsura în care costul este recunoscut ca un provizion pe baza IAS 37 „Provizioane, datorii si active contingente";
e. Costul îndatorării, respectiv dobânda ce poate fi direct atribuită ca parte a costului.

Exemple de costuri care nu sunt cuprinse în costul de achiziţie a imobilizărilor corporale, potrivit IAS 16:
– costul deschiderii unor noi linii de producţie;
– costul introducerii unor noi produse sau servicii (inclusiv costuri legate de activităţile publicitare sau promoţionale);
– costuri legate de desfăşurarea activităţii într-o nouă locaţie sau cu un nou segment de clienţi (inclusiv costurile legate de instruirea personalului);
– costuri administrative sau cheltuieli de regie generale.

Pot exista costuri legate de utilizarea sau de reorganizarea imobilizărilor corporale care nu sunt incluse în valoarea contabilă a acestora, ca de exemplu:
a. costurile suportate în perioada în care o imobilizare are capacitatea de a funcţiona la parametrii doriţi de management, însă nu a fost pusă în funcţiune sau funcţionează la o capacitate mai redusă decât cea normală;
b. pierderile operaţionale rezultate iniţial, de exemplu cele întâlnite până în momentul în care se formează cererea pentru un anumit produs;
c. costurile întâlnite în procesul de relocare şi reorganizare a unei parţi sau a întregii activităţi.

Încorporarea de cheltuieli în costul imobilizărilor corporale încetează atunci când bunul se află în locul şi în starea necesare pentru a fi exploatate de maniera prevăzută.

Exemplul 1: O societate comercială efectuează, în vederea achiziţionării unei instalaţii tehnologice din import, următoarele cheltuieli:
– preţul de cumpărare din factura furnizorului, transformat în lei la cursul zilei – 50.000 lei;
– cheltuieli cu proiectul de amplasare – 1.000 lei;
– taxe vamale – 2.500 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli cu montajul utilajului – 1.200 lei;
- cheltuieli cu amenajarea clădirii în care va fi amplasat – 6.000 lei;
- cheltuieli cu pierderea tehnologică a primei producţii – 1.100 lei;
- cheltuieli cu reclama pentru lansarea noilor produse – 1.300 lei;
- cheltuieli cu dobânzile la linia de credit din care s-a finanţat utilajul – 3.000 lei.

Valoarea totală a cheltuielilor este de 66.100 lei.

Valoarea totală a cheltuielilor ce se pot include în costul de achiziţie este de 60.700 lei, deoarece nu au fost capitalizate cheltuielile cu pierderea aferentă primei producţii de 1.100 lei şi cu promovarea gamei de produse de 1.300 lei, precum şi cheltuiala cu dobânzile pentru achitarea creditului (3.000 lei) deoarece politica firmei este de a le considera cheltuieli aferente exerciţiului.

Să se înregistreze:

1. achiziţia utilajului, conform facturii furnizorului extern, facturilor de la societăţile care au executat proiectul, montajul, amenajarea clădiri, documentelor de taxare în vamă:

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	=	**%**		60.700	
		404 Furnizori de imobilizări	60.700		
		401 Furnizori	8.200		
		446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	2.500		

2. înregistrarea contabilă a celorlalte cheltuieli care nu au fost capitalizate:

a. cheltuieli cu materialele aferente pierderii din prima producţie:

602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	**302** Materiale consumabile	1.100	1.100	

b. cheltuieli cu promovarea şi reclama produselor:

623 Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate	=	**401** Furnizori	1.300	1.300	

c. cheltuieli cu dobânzile curente aferente liniei de credit angajate pentru achiziţia utilajului:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	**1682** Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	3.000	3.000	

Conform standardului IAS 16, în costul iniţial al activelor imobilizate se includ şi costurile estimate pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului la sfârşitul duratei de viaţă a acestuia. Aceste costuri se reflectă prin constituirea unui provizion corespunzător. Costul estimat al lucrărilor de demontare şi

Scanned with OKEN Scanner

mutare va fi înregistrat în contul de profit şi pierdere de-a lungul vieţii imobilizării, prin includerea în cheltuiala anuală cu amortizarea.

Exemplul 2: O societate comercială achiziţionează o instalaţie de lucru (pentru extracţia gazelor naturale) în valoare de 100.000 lei, pe care o amplasează, în vederea exploatării, în locul unde se găsesc astfel de resurse. Societatea estimează că, la terminarea extracţiei (epuizarea rezervelor), vor efectua cheltuieli cu demontarea, mutarea activului şi restaurarea amplasamentului în valoare de 10.000 lei. Durata de viaţă utilă a instalaţiei este de 10 ani.
În realitate, mărimea cheltuielilor făcute a fost de 12.000 lei, fiind formată din: cheltuielile cu materialele consumabile – 3.000 lei, cheltuieli cu salariile personalului angajat în acest demers – 5.000 lei, cheltuieli cu serviciile prestate de terţi – 4.000 lei.
Să se înregistreze:

1. achiziţia instalaţiei cu includerea în costul său de achiziţie a provizionului constituit în vederea demontării, mutării, amenajării:

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	=	**%** **404** Furnizori de imobilizări **1513** Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	**110.000**	 **100.000** **10.000**

2. înregistrarea amortizării anuale de 110.000 / 10 ani = 11.000 lei/an

6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2813** „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	**11.000**	**11.000**

3. efectuarea cheltuielilor cu demontarea şi mutarea activului la expirarea perioadei de utilizare astfel:

a. cheltuieli cu materiale consumabile în valoare de 3.000 lei

602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	**302** Materiale consumabile	**3.000**	**3.000**

b. cheltuieli cu salariile datorate, în valoare de 5.000 lei

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	**421** Personal – salarii datorate	**5.000**	**5.000**

c. cheltuieli cu prestaţiile facturate de terţi, în valoare de 4.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	=	401 Furnizori	4.000	4.000

4. anularea provizionului constituit cu această destinaţie, rămas fără obiect:

1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	10.000	10.000

1.2.2.2. Evaluarea imobilizărilor corporale la cost de producţie

Costul de producţie este format din:

- *Cheltuieli directe de producţie*: consum de materii prime şi materiale directe, manopera directă, inclusiv costul îndatorării conform IAS nr. 23;
- *Cota de cheltuieli indirecte:* alocată sistematic bunului obţinut: amortizare, întreţinerea secţiilor şi utilajelor, conducerea şi administrarea secţiilor.

Nu se includ în costul de producţie al activului:

- Cheltuielile generale de administraţie;
- Cheltuielile generale ale întreprinderii;
- Cheltuielile de distribuţie;
- Costurile care preced producţia;
- Pierderile iniţiale din exploatare efectuate înainte ca activul să atingă parametrii planificaţi;

Toate acestea sunt cheltuieli ale perioadei şi nu fac obiectul costului de producţie al activului.

Exemplul 3: O societate comercială hotărăşte să-şi construiască în regie proprie un spaţiu de depozitare (o magazie), motiv pentru care, pe parcursul duratei până la finalizarea lucrărilor, va înregistra următoarele categorii de consumuri:

- cu materiile prime consumate – 70.000 lei;
- cu materialele consumabile utilizate – 30.000 lei;
- cu materialele de natura obiectelor de inventar date în consum cu acest scop – 5.000 lei;
- cu materialele nestocate – 1.000 lei;
- cu energia şi apa consumate, conform facturilor sosite de la furnizor – 10.000 lei, TVA 19%;

Scanned with OKEN Scanner

– cu salariile directe, împreună cu cele indirecte repartizate corespunzător – 100.000 lei;
– cu contribuţia unităţii la asigurări sociale (18%);
– cu contribuţia unităţii la asigurări sociale de sănătate (5,2%);
– cu contribuţia unităţii la fondul de şomaj (0,5%);
– cu contribuţia unităţii pentru concedii şi indemnizaţii (0,85%);
– cu contribuţia unităţii la fondul de accidente de muncă şi boli profesionale (0,546%);
– cu contribuţia unităţii la fondul de garantare pentru plata creanţelor sociale (0,25%);
– comisionul datorat ITM (0,75%);
– cu amenajarea amplasamentului, costuri de montaj, onorarii ale arhitecţilor şi inginerilor – 20.000 lei;
– cu amortizarea imobilizărilor – 8.000 lei;
– cu dobânzile ce se pot include în costul bunului realizat – 3.000 lei;
– costurile de livrare, manipulare şi depozitare – 25.000 lei.

Pe parcursul realizării construcţiei, toate cheltuielile efectuate cu această destinaţie se includ progresiv în valoarea imobilizării în curs, pentru a fi transferate, în momentul recepţiei bunului realizat în regie proprie, în valoarea sa exprimată la nivelul costului de producţie. Evidenţa elementelor de natura stocurilor este organizată pe baza metodei inventarului intermitent.

1. achiziţia de materii prime şi materiale consumabile:

%	=	**401**		**119.000**
601		Furnizori	70.000	
Cheltuieli cu materii prime				
602				
Cheltuieli cu materii consumabile			30.000	
4426				
TVA deductibilă			19.000	

2. achiziţie materiale de natura obiectelor de inventar:

%	=	**401**		**5.950**
603		Furnizori	5.000	
Cheltuieli cu materiale de natura obiectelor de inventar				
4426				
TVA deductibilă			950	

Scanned with OKEN Scanner

3. Cheltuieli cu materiale nestocate:

%	=	401		1.190	
604 Cheltuieli cu materiale nestocate		Furnizori	1.000		
4426 TVA deductibilă			190		

4. Cheltuieli cu energia şi apa:

%	=	401		11.900	
605 Cheltuieli cu energia şi apa		Furnizori	10.000		
4426 TVA deductibilă			1.900		

5. Cheltuieli cu salariile directe şi indirecte:

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal-salarii datorate	100.000	100.000	

6. Cheltuielile sociale ale firmei şi alte fonduri:

a. contribuţia unităţii la asigurări sociale:

6451 Cheltuieli cu contribuţia unităţii la asigurările sociale	=	4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale	18.000	18.000	

b. contribuţia unităţii la asigurări sociale de sănătate:

6453 Cheltuieli cu contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	=	4313.01 Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate/CASS	5.200	5.200	

c. contribuţia unităţii la fondul de şomaj:

6452 Cheltuieli cu contribuţia unităţii la fondul de şomaj	=	4371 Contribuţia unităţii la fondul de şomaj	500	500	

d. contribuţia unităţii pentru concedii şi indemnizaţii:

6453 Cheltuieli cu contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate	=	4313.02 Contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate/concedii şi indemnizaţii	850	850	

e. contribuţia unităţii la fondul pentru accidente de muncă şi boli profesionale:

Scanned with OKEN Scanner

6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	=	4381.01 Alte datorii sociale/accidente de muncă şi boli profesionale	546	546	

f. contribuţia unităţii la fondul pentru garantarea plăţii creanţelor sociale:

6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	=	4381.02 Alte datorii sociale/ FGPCS	250	250	

g. comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă:

635 Cheltuieli cu alte impozite şi taxe şi vărsăminte asim.	=	447 Fonduri speciale-taxe şi vărsăminte asimilate	750	750	

7. Cheltuieli cu amenajarea amplasamentului, costuri de montaj, onorariile arhitecţilor şi inginerilor:

% 628 Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	20.000 3.800	23.800	

8. Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale care au fost utilizate în procesul de producţie:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	8.000	8.000	

9. Cheltuielile cu dobânzile care pot fi capitalizate în costul bunului imobilizat construit prin efort propriu:

666 Cheltuieli cu dobânzile	=	5121 Conturi la bănci in lei	3.000	3.000	

10. Costuri de livrare, manipulare şi depozitare:

% 624 Cheltuieli cu transportul de bunuri si persoane 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	25.000 4.750	29.7500	

Scanned with OKEN Scanner

Prin însumarea tuturor cheltuielilor efectuate în vederea obținerii imobilizării în curs se determină costul său de producție, care este de: **298.096 lei**

212 Constructii	=	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	298.096	298.096

1.2.2.3 Evaluarea intrărilor de imobilizări corporale prin contracte de leasing IAS 17

Valoarea de intrare a imobilizărilor corporale care intră în contabilitatea locatarului pe această cale depinde de *tipul de contract de leasing*, care poate fi:

- **Leasing operațional** pentru care transferul se face la sfârșitul duratei de viață utilă a imobilizării stipulat în contract iar, valoarea contabilă de intrare este dată de **valoarea reziduală** plus **taxele vamale** dacă locatarul este nerezident. Valoarea reziduală este suma pe care societatea estimează să o obțină prin cedarea unui activ la sfârșitul duratei sale de utilizare după deducerea cheltuielilor aferente cedării.
- Pentru **leasingul financiar**, recunoașterea activului în contabilitatea locatarului se face în momentul începerii utilizării bunului odată cu dobândirea beneficiilor economice. Valoarea contabilă de intrare este data de minimul dintre valoarea justă și valoarea actualizată a plăților minime de leasing. **Valoarea justă** este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. Pentru calculul **valorii actualizate a plăților minime de leasing** se consideră ca factor de actualizare rata implicită a dobânzii din contractul de leasing sau trebuie utilizată **rata dobânzii marginale a locatarului.** Rata dobânzii marginale este rata pe care, la începutul leasingului, locatarul ar trebui să o suporte pentru a împrumuta pentru aceeași perioadă, și cu o garanție similară, fondurile necesare pentru achiziționarea bunului.

Pentru clasificarea operațiunilor de leasing adoptată principalul criteriu utilizat are în vedere măsura în care riscurile și avantajele aferente titlului de proprietate a unui bun în regim de leasing revin locatorului sau locatarului, astfel riscurile se referă la posibilitatea de a se înregistra pierderi, ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a bunului sau a uzurii morale și a unor variații ale venitului datorate modificării condițiilor economice, în timp ce avantajele se concretizează în beneficiile unei activități profitabile pe durata de viață economică a bunului și a unor câștiguri rezultate din creșterea valorii sau din realizarea valorii reziduale.

Standardul pune în evidență trei tipuri de contracte:

- contracte de locație-finanțare sau de leasing financiar (finance leases)
- contracte de locație simplă, denumite și locație-exploatare sau locație operațională (operating leases)
- contracte de vânzare asociată concomitent cu o locație (lease-back).

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, un contract de leasing este considerat ca fiind ***leasing financiar***, dacă transferă către utilizator, în mare măsură, toate riscurile şi avantajele aferente deţinerii titlului de proprietate, în timp ce un contract de leasing este considerat **leasing operaţional**, dacă **nu** transferă către utilizator, în mare măsură, toate riscurile şi avantajele aferente deţinerii titlului de proprietate.

Deoarece o tranzacţie între un locator şi un locatar se bazează pe un acelaşi contract de leasing, în care aceştia sunt părţi, este necesară utilizarea unor definiţii consecvente, astfel încât să nu se ajungă în situaţia ca acelaşi leasing să fie clasificat în mod diferit de locator şi, respectiv, de locatar.

Încadrarea unui contract ca leasing financiar sau operaţional depinde mai curând de fondul tranzacţiei (realitatea economică) decât de forma contractului. Exemple de situaţii în care o operaţiune de leasing este clasificată, în mod normal, ca leasing financiar sunt:

- în contract se prevede expres transferul către locatar al titlului de proprietate asupra bunului până la sfârşitul duratei contractului de leasing;
- locatarul are posibilitatea, certă încă de la începutul contractului, de a cumpăra bunul la un preţ estimat ca fiind suficient de mic faţă de valoarea justă la data la care îl poate cumpăra;
- durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viaţă economică a bunului, chiar dacă la sfârşitul contractului bunul nu este cumpărat;
- la începutul contractului de leasing, valoarea actualizată a plăţilor minime de leasing este cel puţin egală cu aproape întreaga valoare justă a bunului în regim de leasing;
- bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără efectuarea unor modificări majore.

Alte situaţii care, în mod individual sau împreună, pot, de asemenea, să conducă la clasificarea unei operaţiuni de leasing ca fiind leasing financiar sunt:

- în cazul în care locatarul ar rezilia contractul de leasing, pierderile locatorului generate de rezilierea contractului revin locatarului;
- câştigurile sau pierderile rezultate din variaţia valorii juste reziduale sunt în sarcina locatarului (de exemplu, sub forma unei reduceri a chiriei echivalentă cu cea mai mare parte a încasărilor din vânzări la sfârşitul contractului de leasing);
- locatarul are capacitatea de a continua leasingul pentru o a doua perioadă, la o chirie substanţial mai redusă decât chiria pieţei.

Ca regulă, clasificarea contractului de leasing şi includerea sa într-una din cele două categorii are loc încă la începerea sa, iar dacă, pe parcurs, locatarul şi locatorul convin, în orice moment, să modifice clauzele contractului de leasing fără a reînnoi contractul, contractul revizuit este considerat un contract nou în afară de durata sa. Totuşi, modificările elementelor previzionale (de exemplu, modificări ale duratei de viaţă economică estimate sau ale valorii reziduale a bunului ce constituie obiectul leasingului) sau modificările de

Scanned with OKEN Scanner

circumstanţe (de exemplu, neîndeplinirea angajamentelor de către locatar) nu determină o nouă clasificare a leasingului din punct de vedere contabil.

Contractele de leasing care au ca obiect terenuri şi clădiri sunt clasificate ca leasing operaţional sau financiar, ca şi operaţiunile de leasing care au ca obiect alte bunuri. Totuşi, o caracteristică a terenurilor este că acestea au, în mod normal, o durată de viaţă economică nedeterminată şi, dacă nu se estimează că locatarului îi va fi transferat titlul de proprietate până la sfârşitul duratei contractului de leasing, atunci locatarului nu-i revin, în mare măsură, toate riscurile şi avantajele aferente titlului de proprietate. O sumă plătită pentru un astfel de leasing reprezintă plăţi de leasing achitate în avans, care sunt amortizate pe durata contractului de leasing în funcţie de beneficiile aduse.

A. Contractele de leasing financiar la locatar

Înregistrarea contractelor de leasing financiar în contabilitatea locatarului (utilizatorului) determină reflectarea lor în situaţiile financiare (bilanţ) ale acestuia atât ca active cât şi ca datorii la o valoare egală, la începutul contractului de leasing, egală cu valoarea justă a bunului în regim de leasing sau cu valoarea actualizată a plăţilor minime de leasing, dacă aceasta din urmă este mai mică. Pentru calcularea valorii actualizate a plăţilor minime de leasing, se consideră ca factor de actualizare rata implicită a dobânzii din contractul de leasing, dacă aceasta se poate determina, în caz contrar, trebuie utilizată rata dobânzii marginale la creditele locatarului.

Tranzacţiile şi alte evenimente trebuie înregistrate şi reflectate în concordanţă cu fondul lor şi cu realitatea financiară, şi nu numai cu forma juridică. În timp ce forma juridică a unui contract de închiriere reflectă faptul că locatarul nu poate să dobândească titlul de proprietate a bunului, în cazul operaţiunilor de leasing financiar fondul şi realitatea financiară constă tocmai în aceea că locatarul dobândeşte beneficiile economice din utilizarea bunului pe cea mai mare parte din durata de viaţă economică, în schimbul unei obligaţii de a plăti pentru acest drept o sumă aproximativ egală cu valoarea justă a bunului şi dobânzile aferente.

Neînregistrarea tranzacţiilor de leasing în bilanţul locatarului, ar conduce la subevaluarea activelor şi datoriilor sale, ceea ce ar denatura indicatorii financiari, prin urmare este adecvată înregistrarea leasingului financiar în bilanţul locatarului atât ca un activ, cât şi ca o obligaţie de a achita plăţile viitoare de leasing. La începutul contractului de leasing, activul şi datoria pentru plăţile viitoare de leasing se înregistrează în bilanţ la valori egale.

În situaţiile financiare nu este bine ca datoriile corespunzătoare activelor luate în leasing să apară ca rectificări ale activelor respective. Dacă datoriile se separă, în bilanţ, pe curente şi necurente, aceeaşi distincţie trebuie efectuată şi în ceea ce priveşte datoriile din leasing financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Adeseori, contractarea unui contract de leasing financiar face să apară costuri directe iniţiale privind, de exemplu, negocierea şi finalizarea contractelor. Costurile care se pot atribui direct activităţilor desfăşurate de utilizator în vederea încheierii unui contract de leasing sunt incluse în valoarea activului dobândit în urma acestui contract.

Plăţile efectuate ca rate de leasing trebuie divizate în cheltuială financiară (dobândă) şi amortizarea soldului datoriei. Cheltuiala financiară trebuie repartizată pe diferitele perioade acoperite de contractul de leasing astfel încât să se obţină o rată a dobânzii periodică constantă care se va aplica la soldul datoriei în fiecare perioadă. În practică, repartizarea cheltuielii cu dobânda pe diferitele perioade la care se referă poate face obiectul unor aproximări în vederea simplificării calculelor.

În fiecare exerciţiu contabil, utilizatorul are obligaţia de a înregistra pe cheltuieli amortizarea bunului deţinut în virtutea unui contract de leasing financiar, alături de cheltuiala cu dobânda.

Regulile reţinute pentru amortizare trebuie să fie similare celor aplicate celorlalte active amortizabile ale întreprinderii şi, mai ales, trebuie să se conformeze IAS 16 „Imobilizări corporale" şi IAS 38 „Imobilizări necorporale". Dacă nu există aproape certitudinea că utilizatorul va exercita opţiunea de cumpărare a activului care face obiectul contractului de leasing, atunci amortizarea se face reţinând cea mai scurtă din următoarele două durate:

– durata contractului;
– durata de viaţă utilă a bunului.

Suma dintre cheltuiala cu amortizarea şi dobânda plătită pentru bunul deţinut în leasing financiar este foarte rar egală cu rata de leasing. De aici rezultă că nu trebuie să ne limităm doar la înregistrarea pe cheltuieli a ratei de leasing. În consecinţă, valoarea netă a activului şi soldul datoriei nu vor mai fi egală după ce începe plata ratelor.

Pentru a stabili dacă un activ deţinut în leasing a suferit o depreciere, adică dacă avantajele economice viitoare aşteptate devin mai mici decât valoarea sa contabilă netă, se aplică IAS 36 „Deprecierea activelor". Aceasta din urmă indică maniera în care întreprinderea examinează valoarea contabilă netă a activului, determină valoarea sa recuperabilă, înregistrează deprecierea ori anularea totală sau parţială a acesteia.

În plus, faţă de informaţiile cerute de IAS 32 „Instrumente financiare" - prezentare şi descriere, utilizatorul trebuie să prezinte următoarele informaţii:

- pentru fiecare categorie de active, valoarea netă contabilă la data închiderii;
- o comparaţie dintre totalul plăţilor minime obligatorii aferente contractului şi valoarea lor actuală. Dincolo de aceasta, întreprinderea trebuie să indice aceste mărimi pentru fiecare din perioadele următoare:

– mai puţin de 12 luni;
– între un an şi cinci ani;
– peste cinci ani;

- chiriile condiţionate suportate din rezultatul exerciţiului;

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea plăţilor minime obligatorii aferente sub-închirierii pe care utilizatorul se aşteaptă să le primească în virtutea unor contracte de sub-închiriere nereziliabile;
- o descriere generală a principalelor dispoziţii ale contractelor utilizatorilor care să cuprindă cel puţin:

– baza reţinută pentru determinarea plăţilor aferente chiriilor condiţionate;
– existenţa unor opţiuni de reînnoire a contractului, de cumpărare, a unor clauze de indexare, precum şi termenii concreţi ai acestor clauze;
– restricţiile impuse prin contract în ceea ce priveşte dividendele, îndatorarea complementară sau alte contracte de închiriere.

Pe lângă de toate acestea, se furnizează informaţiile cerute de IAS 16 „Imobilizări corporale", IAS 36 „Deprecierea activelor", IAS 38 "Imobilizări necorporale", IAS 40 „Investiţii imobiliare", IAS 41 „Agricultura", pentru activele dobândite în leasing financiar şi care fac obiectul normelor citate.

Exemplul 1: O societate comercială contractează achiziţionarea unui autoturism prin leasing financiar în valoare 100.000 lei, pe 3 ani, în tranşe anuale egale, cu o dobândă de 10%, valoarea reziduală – 1.000 lei, dobânda – 9000.

1. preluarea autoturismului, pe baza contractului de leasing:

2133 Mijloace de transport	=	**167** Alte împrumuturi şi datorii asimilate	100.000	100.000	

2. înregistrarea ratele anuale, conform facturilor

%	=	**404**		38.700	
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate		Furnizori de imobilizări	30.000		
666 Cheltuieli cu dobânzile			3.000		
4426 TVA deductibilă			5.700		

3. La sfârşit se înregistrează transferul de proprietate la valoarea reziduală.

%	=	**404**		1.190	
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate		Furnizori de imobilizări	1.000		
4426 TVA deductibilă			190		

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 2: O societate preia, în data de 26.01.N, în leasing financiar, un autoturism în valoare de 15.000 euro, înregistrat la un curs valutar de 4,2 lei/EUR. Avansul solicitat de firma de leasing la data de 10.01.N este de 5.800 euro, durata de derulare a contractului este de 12 luni, iar valoarea reziduală este de 2.000 euro. Comisionul perceput de finanţator pentru analiza dosarului este de 250 euro. Pentru facturarea ratelor se stabileşte data de 5 a fiecărei luni.

Scadenţar rate leasing

Rata	Valoare rată EUR	Capital ramb	Dobânda	Curs de schimb	Capital rambursat lunar	Capital rămas EUR	Capital rămas lei
Avans		5.800		4,2	24.360	9.200	38.640
Rata 1	645,00	600	45,00	4,2	2.520	8.600	36.120
Rata 2	641,25	600	41,25	4,2	2.520	8.000	33.600
Rata 3	637,50	600	37,50	4,2	2.520	7.400	31.080
Rata 4	633,75	600	33,75	4,2	2.520	6.800	28.560
Rata 5	630,00	600	30,00	4,2	2.520	6.200	26.040
Rata 6	626,25	600	26,25	4,2	2.520	5.600	23.520
Rata 7	622,50	600	22,50	4,2	2.520	5.000	21.000
Rata 8	618,75	600	18,75	4,2	2.520	4.400	18.480
Rata 9	615,00	600	15,00	4,2	2.520	3.800	15.960
Rata 10	611,25	600	11,25	4,2	2.520	3.200	13.440
Rata 11	607,50	600	7,50	4,2	2.520	2.600	10.920
Rata 12	603,75	600	3,75	4,2	2.520	2.000	8.400
Valoare reziduală		2.000					
TOTAL	7.492,50	15.000	292,50		54.600		

Înregistrări contabile la utilizator

1. Înregistrarea facturii de avans şi a comisionului (10.01.N)

Avans 5.800 EUR × 4,2 lei/EUR = 24.360 lei
Comision 250 EUR × 4.2 lei/EUR = 1.050 lei

Scanned with OKEN Scanner

%	=	404		31.508,4	
232 Avansuri pentru imobilizări		Furnizori de imobilizări	24.360		
628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi			1.050		
4426 TVA deductibilă			6.098,4		

2. Plata facturii (15.01.N)

404 Furnizori de imobilizări	=	**5121** Conturi la bănci	**31.508,4**	**31.508,4**	

3. Primirea bunului (26.01.N)

2133 Mijloace de transport	=	**167** Alte împrumuturi şi datorii asimilate	**63.000**	**63.000**	

4. Stornarea avansului acordat

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	**232** Avansuri pentru imobilizări	**24.360**	**24.360**	

5. Primirea facturii pentru prima rată (05.02.N)

Curs factură = 4,1 lei/EUR

Capital rambursat la cursul zilei = 4,1 lei/EUR × 600 EUR = 2.460 lei

Dobânda = 45 EUR × 4.1 lei/EUR = 184,5 lei

%	=	404		3.234,9	
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate		Furnizori de imobilizări	2.460		
666 Cheltuieli cu dobânzile			184,5		
4426 TVA deductibilă			590,4		

Înregistrarea diferenţei favorabile de curs

600 EUR × (4,2-4,1) = 60 lei

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	**765** Venituri din diferenţe de curs valutar	**60**	**60**	

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea autoturismului (durata de viaţă utilă 5 ani):
63.000 lei/ 5 × 12 = 1.050lei/lună

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2813** Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	**1.050**	**1.050**

Înregistrarea se repetă lunar.

6. Primirea facturii pentru a doua rată (05.03.N)
Curs factură = 4,25 lei/EUR
Dobânda = 41,25 EUR × 4,25 lei/EUR = 175,31 lei

%	=	**404** Furnizori de imobilizări		**2.869,31**
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate			2.520 30	
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar			175,31	
666 Cheltuieli cu dobânzile			144	
4426 TVA deductibilă				

Diferenţă nefavorabilă de curs = 600 EUR × (4,25-4,2) = 30 lei

Soldul contului 167 la sfârşitul celor 2 luni este următorul:

167
Alte împrumuturi şi datorii asimilate

26.01	16.800	26.01	63.000
05.02	2.550		
	30		
05.03	2.520		
SFC	33.600		

Soldul reprezintă 2.520 × 10 luni (rate rămase) + 2.000 EUR × 4,2 lei/EUR (valoare reziduală).
Operaţiunile se repetă în următoarele 10 luni.
La 31.12.N trebuie actualizat soldul contului 167 la cursul de la 31.12.

7. Actualizarea datoriei în valută
Sold EUR 167 = 14.000 – 4.800 – 11 luni × 600 EUR = 2.600 EUR
Curs iniţial: 4,2 lei/EUR
Curs 31.12.N: 4,15 lei/EUR
Diferenţă favorabilă de curs valutar = 2.600 × (4,2-4,15) = 130 lei

Scanned with OKEN Scanner

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	**765** Venituri din diferenţe de curs valutar	**130**		**130**

Soldul contului 167 la sfârşitul celor 11 luni este următorul:

167
Alte împrumuturi şi datorii asimilate

26.01	20.160	26.01	49.000
05.03	2.088 12		
05.03	2.100		
....			
31.12	130		
SFC	8.970		

Soldul reprezintă 63.000 – 16.800 - 2.100 × 11 luni – 130 = 8.970 lei respectiv:
600 × 4,15 × 1 luni (rate rămase) + 2.000 EUR × 4,15 lei/EUR
(valoare reziduală).
Începând cu 01.01.N+1 cursul de referinţă va fi cel stabilit în urma actualizării de la 31.12.N.
Rata capital rambursat = 600 EUR × 4,15 = 2.490 lei

8. Înregistrarea facturii pentru rata a 12-a (05.01.N+1)
Curs valutar = 4,16 lei/EUR
Diferenţă nefavorabilă = (4,16 – 4,15) × 600 = 6 lei/EUR
Dobânda lunară = 3,75 × 4,16 = 15,6 lei

%	=	**404** Furnizori de imobilizări		**3.116,64**
167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate			2.496 6,00	
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar				
666 Cheltuieli cu dobânzile			15,6	
4426 TVA deductibilă			599,04	

9. Exercitarea opţiunii de cumpărare
2.000 × 4,16 lei/EUR curs la data plăţii

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**5121**		**8.340**
167		Conturi la bănci	8.320	
Alte împrumuturi şi datorii asimilate				
665			20	
Cheltuieli din diferenţe de curs valutar				

Dacă nu se exercită opţiunea de cumpărare înregistrările vor fi:

Amortizare cumulată = 12 luni × 1.050 = 12.600 lei

%	=	**2133**		**63,000,00**
167		Mijloace de transport	8.320	
Alte împrumuturi şi datorii asimilate			12.600	
2813				
Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor			32.299,96	
6583				
Cheltuieli privind activele cedate				

Caz particular – Înregistrări la utilizator

În cazul în care **utilizatorul cedează contractul de leasing,** înregistrările vor fi:

Condiţiile de cedare a contractului după 2 luni de derulare:

Amortizarea cumulată = 1.050 × 2 = 2.100lei

Rate plătite = 2 × 600 × 4,2 = 5.040 lei

Dobânda calculată = 156,60 + 145,20 = 301,8 lei

Preţul de vânzare 20.000 lei

461	=	**%**	**23.800**	
Debitori diverşi		**7583**		20.000
		Venituri din vânzarea activelor		
		4427		3.800
		TVA colectată		

Scoaterea din evidenţă

Împrumut nerambursat (SC 167) = 49.000 – 16.800 - 4.200 = 28.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

%	=	2133		49,000,00
167		Mijloace de transport	28.000,00	
Alte împrumuturi şi datorii asimilate				
2813			1.633,34	
Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor				
6583			19.366,66	
Cheltuieli privind activele cedate				

Înregistrarea ratei CASCO (la utilizator)

– Dacă rata se facturează lunar:

613	=	401	180	180
Cheltuieli cu primele de asigurare		Furnizori		

– Dacă rata se facturează trimestrial:

La facturare

471	=	401	540	540
Venituri înregistrate în avans		Furnizori		

La sfârşitul fiecărei luni

613	=	471	180	180
Cheltuieli cu primele de asigurare		Venituri înregistrate în avans		

B.Contractele de leasing operaţional la locatar

În cazul unui contract de leasing operaţional, plăţile de leasing, respectiv ratele, care nu includ cheltuieli cu întreţinerea sau asigurarea bunurilor, trebuie recunoscute ca o cheltuială în contul de profit şi pierdere liniar de-a lungul duratei contractului de leasing, în cazul în care o altă bază sistematică nu este reprezentativă pentru ritmul beneficiilor obţinute de utilizator din folosirea bunului.

La fel ca în cazul operaţiunilor de leasing financiar, în plus faţă de informaţiile cerute de IAS 32 „Instrumente financiare - prezentare şi descriere", utilizatorul trebuie să prezinte următoarele informaţii:

• totalul plăţilor minime obligatorii de efectuat din contracte de leasing operaţional nereziliabile pentru fiecare din perioadele următoare:

– mai puţin de 12 luni;

Scanned with OKEN Scanner

– între un an şi cinci ani;
– peste cinci ani;

• valoarea ratelor aferente contractelor de închiriere şi de subînchiriere pe care utilizatorul se aşteaptă să le primească în virtutea unor contracte de sub-închiriere nereziliabile;

• valoarea ratelor de leasing şi de subînchiriere care afectează rezultatul exerciţiului, cu indicarea distinctă a plăţilor minime, a chiriilor condiţionate şi a veniturilor din subînchirieri;

• o descriere generală a principalelor dispoziţii ale contractelor utilizatorilor care să cuprindă cel puţin:

– baza reţinută pentru determinarea plăţilor aferente chiriilor condiţionate;
– existenţa unor opţiuni de reînnoire a contractului, de cumpărare, a unor clauze de indexare, precum şi termenii concreţi ai acestor clauze;
– restricţiile impuse prin contract în ceea ce priveşte dividendele, îndatorarea complementară sau alte contracte de închiriere.

Exemplul 3: O societate A, încheie, în calitate de utilizator, un contract de leasing operaţional cu societatea de leasing B, în calitate de locator. Principalele date prevăzute contract sunt:

– obiectul contractului – un utilaj, cu valoarea de intrare (care devine cost de achiziţie la societatea de leasing) este 40.000 lei şi o durată de viaţă utilă de 5 ani, pe parcursul căreia urmează să se amortizeze liniar;
– durata contractului este de doi ani şi valoarea reziduală se stabileşte la 16.000 lei;
– marja de profit negociată este de 1% din valoarea utilajului;
– valoarea fără TVA a unei rate este de 1.400 lei şi se achită la sfârşitul fiecărei luni;
– la expirarea contractului se prevede vânzarea către locatar a maşinii la valoarea reziduală;
– ambele firme sunt persoane juridice române.

Înregistrările în **contabilitatea locatarului** vor fi:

1. Înregistrarea extrapatrimonială a valorii totale a ratelor de leasing datorate în valoare de 1.400 lei × 24 luni = 33.600 lei

Se va consemna în debitul contului *8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii”*.

2. Primirea facturii privind rata lunară de leasing:

%	=	**401**		1.666
612 Cheltuieli redevenţele, locaţiile de gestiuni şi chiriile		Furnizori	1.400	
4426 TVA deductibilă			266	

Scanned with OKEN Scanner

3. Achitarea facturii privind redevenţa lunară:

401 Furnizori	=	**5121** Conturi la bănci	1.666	1.666

4. Scăderea ratei achitate din evidenţa extrabilanţieră prin consemnarea sumei în creditul contului *8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii"*.

!!! Ultimele trei operaţiuni se repetă până la expirarea contractului de leasing.

5. Cumpărarea utilajului la expirarea contractului, la valoarea reziduală:

%	=	**404**		**18.014**
2131 Maşini, utilaje, instalaţii		Furnizori de imobilizări	16.000	
4426 TVA deductibilă			2.014	

6. Achitarea facturii către locator din bancă:

404 Furnizori de imobilizări	=	**5121** Conturi la bănci	18.014	18.014

7. Reînregistrarea valorii activului, până la nivelul costului de achiziţie iniţial:

2813 Amortizarea imobilizărilor corporale	=	**2131** Maşini, utilaje, instalaţii	16.000	16.000

C.Tranzacţii de vânzare şi de lease-back

O tranzacţie de lease-back este o operaţiune prin care proprietarul unui bun îl cedează unui terţ pentru a-l prelua imediat de la acesta în leasing. Ratele de leasing şi preţul de cedare se condiţionează pentru că sunt, în general, negociate împreună. Contabilizarea contractelor de lease-back depinde de natura contractului de leasing.

Dacă tranzacţia de lease-back se concretizează într-un **contract de leasing financiar**, excedentul eventual apărut ca diferenţă între venitul din cedare şi valoarea contabilă netă a bunului nu trebuie recunoscut imediat la rezultate în contabilitatea vânzătorului - locatar. Acest excedent se va eşalona pe durata contractului. Acest tip de tranzacţie este, pentru locator, un mijloc de a finanţa pe utilizator, activul care face obiectul contractului fiind pe post de garanţie - acesta este motivul pentru care excedentul invocat nu se recunoaşte la venituri, ci se eşalonează în timp. Ca urmare, entitatea beneficiară a finanţării nu recunoaşte în contabilitate vânzarea activului, deoarece nu sunt îndeplinite

Scanned with OKEN Scanner

criteriile de recunoaştere a veniturilor, el rămâne în continuare reflectat la valoarea existentă anterior operaţiunii le leasing financiar, cu regimul de amortizare aferent.

Exemplu: o societate, care deţine un utilaj a cărui valoare contabilă este de 20.000 lei, durată de amortizare de 10 ani şi amortizare cumulată de 10.000 lei, din nevoie de lichidităţi, alege ca sursă de finanţare derularea unei tranzacţii în regim de lease-back. Ca urmare, va vinde utilajul unei societăţi de leasing (IFN), după care îl va răscumpăra de la aceasta printr-un contract de leasing financiar, încheiat în următoarele condiţii:

- Durata contractului de leasing este de 4 ani;
- Rata dobânzii anuale 7%;
- Comision de acordare up-front 500 lei;
- Plata ratelor de leasing se va face în rate egale;
- Dobânda lunară de rambursat este de 87,5 lei;
- Rata principală de rambursat lunar este de 235,47 lei;
- Valoarea reziduală este de 2.000 lei.

Datorită conţinutului economic al unei astfel de tranzacţii prin care vânzătorul urmăreşte atragerea rapidă de numerar şi nu neapărat tranzacţionarea activului, în contabilitate vor fi reflectate numai operaţiunile legate de finanţare, cele legate de vânzare nefiind consemnate, deoarece nu sunt îndeplinite condiţiile de recunoaştere a veniturilor, imobilizarea reprezentând în fapt o garanţie.

Ca urmare, în cazul contractului de leasing financiar, în contabilitate se înregistrează doar atragerea fondurilor şi rambursarea acestora către societatea de leasing:

1. Înregistrarea finanţării obţinute, primită în contul de la bancă:

5121 Conturi la bănci	=	**167** Alte împrumuturi şi datorii asimilate	20.000	20.000	

2. Înregistrarea comisionului de acordare up-front:

471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	**401** Furnizori	500	500	

3. Înregistrarea plăţii comisionului:

401 Furnizori	=	**5121** Conturi la bănci	500	500	

4. Primirea facturii cu prima rată de leasing:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	404			
167		Furnizori de imobilizări	235,47	384,33	
Alte împrumuturi şi datorii asimilate					
666			87,5		
Cheltuieli cu dobânzile					
4426			61,36		
TVA deductibilă					

5. Plata prin virament a primei rate de leasing:

404	=	5121	384,33	384,33	
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci			

6. Înregistrarea lunară a amortizării imobilizării:

6811	=	2813	166, 67	166, 67	
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor			

7. Trecerea pe cheltuieli a cotei-părţi din comisionul up-front:

628	=	471	10,42	10,42	
Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi		Cheltuieli înregistrate în avans			

Similar, vor fi înregistrate toate celelalte rate, astfel că la sfârşitul contractului se consemnează predarea imobilizării la valoarea reziduală:

8. Primirea facturii reprezentând valoarea reziduală:

%	=	404		2.380	
167		Furnizori de imobilizări	2.000		
Alte împrumuturi şi datorii asimilate					
4426			380		
TVA deductibilă					

9. Plata facturii cu valoarea reziduală:

404	=	5121	2.380	2.380	
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci			

Dacă tranzacţia de lease-back de concretizează într-un **contract de leasing operaţional** şi dacă este evident că s-a efectuat la valoarea justă, câştigul sau pierderea aferentă se contabilizează imediat (tranzacţia se consideră a fi una normală). Ca urmare, tranzacţia de lease-back presupune în prima etapă o vânzare-cumpărare, urmată de una de închiriere a aceluiaşi activ. Entitatea vânzătoare va înregistra vânzarea cu sumele încasate sau de încasat şi apoi preluarea în regim de leasing operaţional. Dacă preţul de vânzare este

Scanned with OKEN Scanner

mai mic decât valoarea justă, profitul sau pierderea se contabilizează de asemenea imediat; totuşi, dacă pierderea este compensată de plăţi viitoare mai mici decât preţul pieţei, atunci ea trebuie eşalonată pe perioada estimată de utilizare a activului, proporţional cu plăţile efectuate în virtutea contractului.

Pentru contractele de leasing operaţional, dacă valoarea justă de la data tranzacţiei de lease-back este mai mică decât valoarea contabilă netă a activului, atunci se recunoaşte imediat în contabilitate o pierdere egală cu diferenţa respectivă. Pentru contractele de leasing financiar, o astfel de ajustare nu este necesară decât dacă a părut o depreciere, caz în care se aplică IAS 36 „Deprecierea activelor", valoarea contabilă fiind adusă la nivelul valorii recuperabile.

Exemplu: O societate comercială, care deţine un utilaj a cărui valoare contabilă este de 20.000 lei, durată de amortizare de 10 ani şi amortizare cumulată de 10.000 lei, din nevoie de lichidităţi alege ca sursă de finanţare derularea unei tranzacţii în regim de lease-back. Ca urmare, va vinde utilajul unei societăţi de leasing (IFN), după care îl va răscumpăra de la aceasta printr-un contract de leasing financiar, încheiat în următoarele condiţii:

- Durata contractului de leasing este de 4 ani;
- Rata dobânzii anuale 7%;
- Plata ratelor de leasing operaţional se va face în rate egale;
- Rata principală de rambursat lunar este de 322,97 lei.

Reflectarea operaţiunilor derulate în contabilitatea locatarului:

1. Vânzarea activului către societatea de leasing:

461 Debitori diverşi	=	**%** **7583** Venituri din vânzarea activelor **4427** TVA colectată	**23.800**	20.000 3.800	

2. Scoaterea din evidenţă a activului vândut:

% **2813** Amortizarea imobilizărilor corporale **6583** Cheltuieli din cedarea activelor	=	**2131** Maşini, utilaje, instalaţii	10.000 10.000	**20.000**	

3. Încasarea contravalorii facturii aferente vânzării:

5121 Conturi la bănci	=	**461** Debitori diverşi	**23.800**	**23.800**	

Scanned with OKEN Scanner

4. Înregistrarea redevenţei lunare aferente leasingului operaţional:

612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile	=	401 Furnizori	322,97	322,97

5. Plata contravalorii facturii cu redevenţa lunară:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci	322,97	322,97

Regulile privind informaţiile de furnizat de către locator şi de către utilizator se aplică şi operaţiunilor de lease-back. Descrierile contractelor cu valori semnificative trebuie să conducă şi la prezentarea dispoziţiilor unice sau excepţionale ale acordurilor sau alte clauzelor contractelor de lease-back.

Pentru ambele categorii de lease-back societăţile vor prezenta în notele explicative la situaţiile financiare anuale informaţii referitoare la operaţiunile derulate.

1.2.2.4 Evaluarea intrărilor de active prin subvenţii guvernamentale IAS 20

Imobilizările corporale pot intra şi prin subvenţii primite ca urmare a unor programe de asistenţă guvernamentală (a se vedea IAS 20).

În acest caz:

- Activele sunt înregistrate la valoarea de intrare, influenţată de valoarea corespunzătoare a subvenţiilor guvernamentale. În situaţia în care subvenţia guvernamentală este reprezentată de transferul unui activ nemonetar, valoarea de intrare este dată de **valoarea justă;**
- Subvenţiile pentru active sunt recunoscute ca un venit amânat, repartizate pe o bază sistematică ca venituri ale perioadei în care cheltuielile aferente legate de activul respectiv sunt înregistrate.

Tratamentul contabil al subvenţiilor se poate realiza prin una din următoarele metode:

- Subvenţia este recunoscută ca venit amânat pe o bază sistematică de-a lungul perioadei de viaţă utilă;
- Subvenţia este tratată ca şi capital propriu.

1.2.2.5. Evaluarea intrărilor de active prin aport în natură şi/sau donaţii

Activele intrate ca aport în natură sau donaţie sunt evaluate la valoarea justă, determinată de evaluatori. Orice diferenţă în plus între mărimea activelor şi suma valorii

Scanned with OKEN Scanner

nominale a acţiunilor aferente imobilizărilor corporale se transferă asupra capitalului propriu prin intermediul primelor de capital.

1.2.2.6. Evaluarea intrărilor de imobilizări corporale prin schimb cu alte active

Costul imobilizărilor corporale achiziţionate, prin schimbul total sau parţial cu un alt activ, de aceeaşi natură sau cu un alt activ, este determinat la valoarea justă a activului primit în schimb, care este echivalentă cu valoarea justă a activului cedat. Această valoare justă poate fi corectată cu valoarea oricăror sume transferate în numerar sau echivalente de numerar.

Notă: Legislaţia naţională nu permite schimburi de active. Un schimb de active va fi contabilizat ca o achiziţie şi cedare de active, eventualele câştiguri sau pierderi fiind recunoscute în contul de profit şi pierdere.

1. Pentru schimbul de **active diferite ca utilitate şi valoare**, costul de intrare (Vci), este dat de **valoarea justă a activului primit** în schimb (Vjp), care se obţine pe baza următoarei formule de calcul:

Vjp = Vjc ± orice suma transferata in numerar sau echivalent de numerar

unde : **Vjc** este valoarea justa a activului cedat

Vjp este valoarea justă a activului primit în schimb

Exemplul 4: când valoarea justă primită este mai mare decât valoarea justă cedată, iar societatea trebuie să transfere şi o sumă de bani.

O societate comercială „Alfa", al cărei obiect de activitate este desfăşurarea de servicii tipografice, primeşte un copiator cu o valoare justă de 11.000 lei şi cedează în schimb, unei alte societăţi „Beta", o presă, a cărei valoare contabilă de intrare (Vci) a fost de 18.000 lei, amortizarea cumulată este de 10.000 lei şi valoarea justă este de 10.000 lei. Societatea va mai plăti în plus şi suma de 1.000 lei (11.000 lei – 10.000 lei).

Vjp = Vjc + suma transferată în numerar, respectiv 11.000 = 10.000 + 1.000

Copiator		Presa
11.000 lei	=	10.000 + 1.000

Reflectarea directă a schimbului, printr-o singură înregistrare, complexă, făcând abstracţie de TVA, s-ar face:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	%	29.000	29.000
214		**213**	11.000	18.000
Mobilier, aparatură birotică		Echipamente tehnologice		
281		**5121**	10.000	1.000
Amortizarea imobilizărilor corporale		Conturi la bănci		
6583		**7583**		10.000
Cheltuieli cu activele cedate		Venituri din cedarea activelor	8.000	
şi alte operaţii de capital		şi alte operaţii de capital		

Pe etape succesive au loc următoarele operaţiuni:

1. Societatea A înregistrează copiatorul pe baza facturii fiscale purtătoare de TVA emisă de cealaltă societate B:

%	=	**404**		**13.090**
214		Furnizori de imobilizări	11.000	
Mobilier, aparatură birotică,etc.				
4426			2090	
TVA deductibilă				

2. În acelaşi timp, societatea A emite factura fiscală pentru cedarea presei către societatea B:

461	=	%	11.900	
Debitori diverşi		**7583**		10.000
		Venituri din cedarea activelor		
		şi alte operaţii de capital		1.900
		4427		
		TVA colectată		

3. Scoaterea din funcţiune a activului cedat (presa):

%	=	**213**		**18.000**
281		Echipamente tehnologice	10.000	
Amortizarea imobilizărilor corporale				
6583			8.000	
Cheltuieli cu activele cedate				
şi alte operaţii de capital				

4. Decontarea între cele doua societăţi: Societatea A va plăti numerarul în plus, rezultat din diferenţa dintre valoarea justa primită şi cea cedată, plus TVA aferentă (1.190.000 lei)

Scanned with OKEN Scanner

404 Furnizori de imobilizări	=	**%** **461** Debitori diverşi **5121** Conturi la bănci	13.090	11.900 1.190	

Exemplul 5: când valoarea justă primită este mai mică decât valoarea justă cedată, iar societatea trebuie să primească în compensaţie şi o sumă de bani.
Vjp = Vjc – suma transferată în numerar sau echivalent al numerarului

Societatea A primeşte un calculator, cu o valoare justă de 5.000 lei şi cedează echipamente periferice, a căror valoare de intrare a fost de 7.500 lei, amortizarea cumulată este de 2.500 lei, iar valoarea justă a activului cedat este de 6.000 lei, societatea va primi în plus şi suma de 1.000 lei.

Calculator	Echipamente
5.000	6.000

Deci: 5.000 = 6.000 - 1.000

Înregistrările contabile la societatea A sunt:

1. Se înregistrează factura de la societatea B, aferentă calculatorului primit:

% **214** Mobilier, aparatură birotică,etc. **4426** TVA deductibilă	=	**404** Furnizori de imobilizări	5.000 950	**5.950**	

2. Se facturează de către societatea A cedarea activului la valoarea justă de 6.000 lei:

461 Debitori diverşi	=	**%** **7583** Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital **4427** TVA colectată	7.140	6.000 1.140	

3. Scoaterea din funcţiune a activului cedat de către societatea A:

% **281** Amortizarea imobilizărilor corporale **6583** Cheltuieli cu activele cedate şi alte operaţii de capital	=	**213** Echipamente tehnologice	2.500 5.000	**7.500**	

Scanned with OKEN Scanner

4. Decontarea obligaţiilor reciproce între cele doua societăţi, operaţiune în urma căreia societatea A va primi în numerar suma de 1.000 lei + TVA aferentă rezultată din diferenţele dintre cele două valori juste cedată/primită:

%	=	461		7.140
404		Debitori diverşi	5.950	
Furnizori de imobilizări				
5121			1.190	
Conturi la bănci				

Avantajul direct, obţinut din achiziţia de active prin schimb cu alte active, este unul cert, degajat din diminuarea ieşirilor de fluxuri de numerar implicate în situaţia în care activul ar fi achiziţionat contra cost şi, în plus, se presupune că activele cedate în schimb nu mai erau utilizate, deci ocupau inutil anumite spaţii de producţie.

IAS 16 prezintă şi situaţia schimbului de active similare, în care valoarea justă a activului primit evidenţiază o depreciere a activului cedat. Astfel, activul cedat este înregistrat la valoarea ajustată, ca urmare a deprecierii, care va fi atribuită noului activ.[1]

Pentru schimbul de **active similare**, aceiaşi utilitate şi valoare justă, valoarea justă a activului primit (Vjp) este egală cu valoarea contabila netă a activului cedat (Vcnc).

Vjp = Vcnc

Exemplul 6: în situaţia schimbului de active similare în care valoarea justă a activului primit evidenţiază o depreciere a activului cedat.

Întreprinderea A primeşte un fax Panasonic, al cărui valoare justă este de 8.000 lei, de la Întreprinderea B, în schimbul unui fax Philips, al cărui valoare contabilă este de 10.000 lei, amortizarea fiind de 2.000 lei.

1. Primirea activului

%	=	404		9.520
2140		Furnizori de imobilizări	8.000	
Fax Panasonic				
4426			1.520	
TVA deductibilă				

2. Cedarea activului:

411	=	%	9.520	
Clienţi/Debitori diverşi		7583		8.000
		Venituri din cedarea activelor		
		4427		1.520
		TVA colectată		

[1] IAS nr.16 Imobilizări corporale, paragraful 22, rd.8.

Scanned with OKEN Scanner

3. Scoaterea din funcţiune a activului cedat:

%	=	214		1.000	
6583		Mobilier, aparatură birotică, etc.	8.000		
Cheltuieli privind cedarea activelor					
2814			2.000		
Amortizarea imobilizărilor corporale					

Se observă că valoarea activului primit este egală cu valoarea contabilă netă a activului cedat, iar rezultatul cedării este nul. Activul cedat pune în evidenţă o depreciere faţă de activul primit, spre exemplu 1.000 lei.

Pentru activul cedat se va înregistra o depreciere de valoare:

6813	=	214	1.000	1.000	
Cheltuieli privind ajustările pt. deprec. imobilizărilor		Mobilier, aparatură birotică, etc.			

Această depreciere este atribuită apoi noului activ:

214	=	7813	1.000	1.000	
Mobilier, aparatură birotică, etc.		Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor			

- Dacă VP < Vcnc, trebuie înregistrată o depreciere de valoare a activului nou.

Exemplul 7: Întreprinderea A primeşte 100 de acţiuni pe termen lung de la Întreprinderea B, a căror **valoare justă** este de 2.000 lei/acţiune în schimbul unei garsoniere, a cărei valoare este de 210.000 lei, valoarea amortizată fiind de 5.000 lei.

1. Înregistrarea

%	=	%	410.000	410.000	
261		212	200.000	210.000	
Acţiuni deţ. la entit. afiliate		Construcţii			
281		7583	5.000	210.000	
Amort. imob. corp.		V. din vânz. activelor şi alte op. de capital	205.000		
6583					
Ch. din cedarea activelor					

Deoarece valoarea contabilă a acţiunilor este mai mică decât valoarea contabila netă a activului cedat, se înregistrează o depreciere a acţiunilor de 50 lei/acţiune, astfel:

6863	=	261	5.000	5.000	
Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare		Titluri de participare			

Scanned with OKEN Scanner

1.2.3. Cheltuielile ulterioare aferente imobilizărilor corporale

Cheltuielile ulterioare aferente unui element de natura imobilizărilor corporale vor fi trecute în mod normal pe cheltuieli. Conform IAS, *cheltuielile trebuie adăugate la valoarea contabilă a activului doar atunci când îmbunătățesc condiția activului peste standardul de performanță estimat inițial, acțiune ce are drept rezultat beneficii economice viitoare suplimentare față de beneficiile economice estimate inițial a rezulta din utilizarea activului (extinderea duratei de viață, îmbunătățirea calității producției, estimarea reducerii substanțiale a costurilor).*

Exemplele pot include modernizarea unor componente ale utilajelor în scopul îmbunătăţirii calităţii producţiei şi implementarea de noi procese de producţie pentru a reduce costurile de exploatare estimate iniţial(exemplu: o noua linie de producţie pentru sucuri naturale pentru a mări capacitatea de producţie în unităţi fizice se capitalizează sau renovarea unei clădiri care are drept scop întreţinerea şi păstrarea calităţii iniţiale reprezintă o cheltuială a perioadei şi deci nu poate fi capitalizată).

Alte cheltuieli, cum sunt cele privind reparaţiile şi întreţinerea, efectuate cu scopul de a păstra nivelul beneficiilor viitoare estimate iniţial de firmă sau cheltuielile cu serviciile acordate după vânzare, *trebuie recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei* şi înregistrate în contul de profit şi pierdere atunci când au loc.

Exemplu

În exerciţiul N se efectuează modernizarea a unui echipament tehnologic al întreprinderii. Costul acestei operaţiuni este de 70.000 de lei şi este format din:

- cheltuieli cu consumurile materiale 20.000 lei;
- cheltuieli cu salariile 30.000 lei;
- cheltuieli cu amortizarea 15.000 lei;
- cheltuieli cu serviciile prestate de terţi 5.000 lei;

Expertiza tehnică atestă o creştere a duratei de utilitate a echipamentului cu 3 ani.

Rezolvare:

- înregistrarea cheltuielilor materiale:

602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	302 Materiale consumabile	20.000	20.000	

- înregistrarea cheltuielilor de personal:

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal – salarii datorate	30.000	30.000	

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

6811 Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	15.000	15.000

- înregistrarea cheltuielilor cu serviciile prestate de terţi:

628 Alte cheltuieli cu lucrări şi servicii prestate de terţi	=	401 Furnizori	5.000	5.000

- includerea costului reparaţiei în valoarea activului:

2131 Echipamente tehnologice	=	722 Venituri din producţia de imobilizări corporale	70.000	70.000

Ulterior, costul reparaţiei va fi imputat contului de profit şi pierdere pe calea amortizării echipamentelor.

O altă situaţie apare atunci când unele componente importante din cadrul imobilizărilor corporale necesită înlocuiri la intervale regulate de timp. Aceste componente vor fi capitalizate ca active distincte, deoarece, de regulă, au durate de viaţă utilă diferite de cea ale activului din care fac parte. În acest caz, cheltuiala efectuată cu înlocuirea unei componente este contabilizată ca o achiziţie a unui activ distinct, iar componenta înlocuită este scoasă din evidenţă (exemplu: înlocuirea scaunelor dintr-un avion sau schimbarea instalaţiilor de încălzire).

1.2.4. Evaluarea ulterioară în bilanţ

O întreprindere poate opta fie pentru tratamentul contabil de bază fie pentru cel alternativ permis, corespunzător politicii contabile aplicate şi va respecta aceasta opţiune pentru întreaga clasă de imobilizări corporale.

Tratamentul contabil de bază

Ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, o imobilizare corporală trebuie înregistrată la nivelul costului, mai puţin amortizarea cumulată aferentă şi orice pierderi cumulate din depreciere .

Valoarea în bilanţ = cost de intrare - amortizări - pierderi cumulate din deprecieri

Scanned with OKEN Scanner

Tratamentul contabil alternativ permis

Ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, o imobilizare corporală trebuie înregistrată la valoarea **reevaluată**, care reprezintă valoarea justă la momentul reevaluării, mai puţin orice amortizare ulterioară cumulată aferentă şi pierderile ulterioare cumulate din depreciere. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate, în aşa fel încât valoarea contabilă să nu difere în mod semnificativ de valoarea care poate fi determinată pe baza valorii juste la data bilanţului.

Baza reevaluării trebuie să o constituie valoarea justă a activului la data când se face reevaluarea. *Valoarea justă* reprezintă valoarea la care un activ ar putea fi schimbat între părţi în cunoştinţă de cauză într-o tranzacţie cu preţ determinat obiectiv.

Vreevaluată = Valoarea justă – Amortizări cumulate – pierderi din deprecieri

În cazul în care un element al imobilizărilor corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă din care face parte acel element trebuie reevaluată. Elementele dintr-o clasă de imobilizări corporale sunt reevaluate simultan, pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare a unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite. Cu toate acestea, o anumită clasă de active poate fi reevaluată permanent, dacă această reevaluare se poate realiza în timp scurt şi dacă aceste reevaluări pot fi mereu actualizate.

Valoarea justă a terenurilor şi clădirilor este, de obicei, valoarea lor de piaţă. Această valoare este determinată pe baza unor evaluări efectuate, de regulă de evaluatori autorizaţi.

Atunci când nu există nici o posibilitate de a identifica o valoare de piaţă, din cauza faptului că acel gen de imobilizări corporale este foarte rar vândut, atunci acele active sunt evaluate la costul de înlocuire, mai puţin amortizarea corespunzătoare.

Frecvenţa reevaluărilor depinde de evoluţia valorii juste a imobilizărilor corporale în cauză. În cazul în care valoarea justă a unui activ reevaluat diferă semnificativ de valoarea contabilă, atunci este necesară o nouă reevaluare. Unele imobilizări corporale pot suferi modificări semnificative şi fluctuantele valorii juste, necesitând prin urmare, reevaluări anuale. Pentru imobilizările corporale ale căror valori juste nu suferă modificări semnificative, nu este necesar să se facă reevaluări. Pentru acestea, reevaluările făcute la 3-5 ani pot fi mai adecvate.

La data reevaluării unei imobilizări corporale, orice amortizare cumulată la data reevaluării este:

- recalculată proporţional cu schimbarea în valoarea contabilă brută a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită în cazul în care activul este reevaluat cu ajutorul unui indice, pentru a se ajunge la costul de înlocuire, mai puţin amortizarea corespunzătoare; sau

Scanned with OKEN Scanner

- eliminată din valoarea brută contabilă a activului şi valoarea netă recalculată la valoarea reevaluată a activului. De exemplu, aceasta metodă este folosită pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piaţă.

În cazul în care valoarea contabilă a unui activ este majorată ca urmare a unei reevaluări, această majorare trebuie înregistrată direct în creditul conturilor de capitaluri proprii, sub titlul „rezerve din reevaluare". Cu toate acestea, majorarea constatată din reevaluare trebuie recunoscută ca un venit, în măsura în care aceasta compensează o descreştere din reevaluarea aceluiaşi activ, recunoscută anterior ca o cheltuială.
În cazul în care valoarea contabilă a unui activ este diminuată ca rezultat al unei reevaluări, aceasta diminuare trebuie recunoscută ca o cheltuială. Cu toate acestea, o diminuare rezultată din reevaluare trebuie scăzută direct din surplusul de reevaluare corespunzător aceluiaşi activ, în măsura în care diminuarea nu depăşeşte valoarea înregistrată anterior ca surplus din reevaluare.

Surplusul rezultat în urma reevaluării va fi transferat direct la rezultat reportat (contul 1175 „Rezultat reportat reprezentând surplusul din rezerve din reevaluare") atunci când acesta este realizat, adică *la data cedării activului sau pe măsura utilizării activului.* În acest caz, se înregistrează la rezultat reportat diferenţa dintre amortizarea calculată la valoarea reevaluată (mai mare) şi cea calculată la valoarea de intrare iniţială (mai mică).

Exemplul 8: O societate comercială deţine un utilaj, al cărui cost iniţial este de 12.000 lei. Durata utilă de viaţă este de 6 ani, iar metoda de amortizare aplicată este metoda liniară. După doi ani este reevaluat echipamentul, valoarea justă determinată fiind de 16.000 lei. Să se determine valorile şi să se efectueze înregistrările în contabilitate având în vedere cele două metode aferente reevaluării propuse de IAS 16 „Imobilizări corporale"

În varianta I

Valoare intrare = 12.000 lei
Amortizare anuală = 12.000/6ani=2.000 lei
Amortizare cumulată = 2.000 × 2 = 4.000 lei
Valoare contabilă netă = 12.000 – 4.000 = 8.000 lei
Valoarea justă = 16.000 lei
Deoarece, valoarea justă este mai mare decât valoarea contabilă netă se constată un surplus din reevaluare de 16.000 – 8.000 = 8.000 lei.
Se determină un coeficient de reevaluare, raportând valoarea justă la valoarea netă contabilă: 16.000/8.000 = 2.
Cu acest coeficient se înmulţesc atât valoarea de intrare, cât şi amortizarea:
Valoare intrare recalculată = 2 × 12.000 = 24.000 lei
Valoare am. cumulată recalculată = 2 × 4.000 = 8.000 lei
Ca urmare, se constată creşterea valorii activului cu 24.000 – 12.000 = 12.000 lei, precum şi creşterea valorii amortizării cu 8.000 – 4.000 = 4.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea reevaluării este:

2131 Echipamente tehnologice	=	**%** **2813** Amortizarea echipamentelor tehnologice **105** Rezerva din reevaluare	**12.000**	4.000 8.000

În varianta a II-a se elimină amortizarea cumulată din valoarea activului:

2813 Amortizarea echipamentelor tehnologice	=	**2131** Echipamente tehnologice	**4.000**	**4.000**

şi se înregistrează surplusul din reevaluare, astfel încât valoarea brută devine egală cu valoarea reevaluată:

2131 Echipamente tehnologice	=	**105** Rezerva din reevaluare	**8.000**	**8.000**

Exemplul 9: O societate comercială deţine un utilaj care are o valoare de intrare de 6.000 lei. Durata de viaţă este de 10 ani, iar metoda de amortizare utilizată este metoda liniară. Prima reevaluare are loc după *doi ani* de la deţinere, valoarea justă a utilajului fiind de 6.800 lei. A doua reevaluare se efectuează după *trei ani* de la precedenta reevaluare, când valoarea justă este de 3.750 lei. A treia reevaluare se efectuează după *un an* de la ultima reevaluare, valoarea justă determinată fiind de 1.200 lei. A patra reevaluare are loc după *un an* de la reevaluarea anterioară, valoarea justă fiind de 1.800 lei.

La prima reevaluare:
Valoarea de intrare = 6.000 lei
Amortizarea cumulată = 1.200 lei
Valoarea contabilă netă = 4.800 lei
Valoarea justă = 6.800 lei
Valoarea justă > valoarea contabilă netă, rezultă o creştere a valorii activului = 6.800 – 4.800 = 2.000 lei
Se calculează coeficientul de reevaluare: 6.800/4.800=1,4167
Se recalculează valoarea contabilă brută după reevaluare: 6.000 * 1,4167 = 8.500 lei
Se recalculează amortizarea cumulată după reevaluare:
1.200 × 1,4167 = 1.700 lei
Modificarea valorii activului după reevaluare va fi de:
8.500 – 6.000 = 2.500 lei
Modificarea amortizării cumulate după reevaluare va fi de:
1.700 – 1.200 = 500 lei

Scanned with OKEN Scanner

2131 Echipamente tehnologice	=	**%** **2813** Amortizarea echipamentelor tehnologice **105** Rezerva din reevaluare	2.500	500 2.000

Situaţia după reevaluare este următoarea:
Valoarea reevaluată = 6.800 lei
Durata de amortizare rămasă = 8 ani
Amortizarea anuală = 850 lei

La a doua reevaluare:
Valoarea de intrare = 6.800 lei
Amortizarea cumulată = 3 × 850 = 2.550 lei
Valoarea contabilă netă = 6.800 – 2.550 = 4.250 lei
Valoarea justă = 3.750 lei
Valoarea justă < valoarea contabilă netă, rezultă o descreştere a valorii activului = 3.750 – 4.250 = (–)500
Se calculează coeficientul de reevaluare: 3.750/4.250 = 0,882
Se recalculează valoarea contabilă brută după reevaluare:
6.800 × 0,882 = 6.000 lei
Se recalculează amortizarea cumulată după reevaluare:
2.550 × 0,882 = 2.250 lei
Modificarea valorii activului după reevaluare va fi de:
6.000 – 6.800 = (–)800 lei
Modificarea amortizării cumulate după reevaluare va fi de:
2.250 – 2.550 = (–)300 lei

% **2813** Amortizarea echipamentelor tehnologice **105** Rezerva din reevaluare	=	**2131** Echipamente tehnologice	300 500	800

Situaţia după reevaluare este următoarea:
Valoarea reevaluată = 3.750 lei
Durata de amortizare rămasă = 5 ani
Amortizarea anuală = 750 lei

La a treia reevaluare:
Valoarea de intrare = 3.750 lei
Amortizarea cumulată = 750 lei

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea contabilă netă = 3.000 lei
Valoarea justă = 1.200 lei
Valoarea justă < valoarea contabilă netă, rezultă o descreştere a valorii activului = 1.200 – 3.000 = (–) 1.800 lei
Se calculează coeficientul de reevaluare: 1.200/3.000 = 0,4
Se recalculează valoarea contabilă brută după reevaluare:
3.750 × 0,4 = 1.500 lei
Se recalculează amortizarea cumulată după reevaluare:
750 × 0,4 = 300 lei
Modificarea valorii activului după reevaluare va fi de:
1.500 – 3.750 = (–)2.250 lei
Modificarea amortizării cumulate după reevaluare va fi de:
300 – 750 = (–)450 lei

%	=	**2131**		**2.250**
2813 Amortizarea echipamentelor tehnologice		Echipamente tehnologice	450	
105 Rezerva din reevaluare			1.500	
6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor			300	

Situaţia după reevaluare este următoarea:
Valoarea reevaluată = 1.200 lei
Durata de amortizare rămasă = 4 ani
Amortizarea anuală = 300 lei

La a patra reevaluare:
Valoarea de intrare = 1.200 lei
Amortizarea cumulată = 300 lei
Valoarea contabilă netă = 900 lei
Valoarea justă = 1.800 lei
Valoarea justă > valoarea contabilă netă, rezultă o creştere a valorii activului = 1.800 – 900 = 900 lei
Se calculează coeficientul de reevaluare: 1.800/900 = 2
Se recalculează valoarea contabilă brută după reevaluare:
1.200 × 2 = 2.400 lei
Se recalculează amortizarea cumulată după reevaluare:
300 × 2 = 600 lei

Scanned with OKEN Scanner

Modificarea valorii activului după reevaluare va fi de:
2.400 – 1.200 = 1.200 lei
Modificarea amortizării cumulate după reevaluare va fi de:
600 – 300 = 300 lei

2131 Echipamente tehnologice	=	**%** **2813** Amortizarea echipamentelor tehnologice **7813** Venituri din ajustări privind deprecierea imobilizărilor **105** Rezerva din reevaluare	1.200	300 300 600

1.2.5. Amortizarea imobilizărilor corporale

Amortizarea imobilizărilor este definită drept *alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă.*

Astfel, valoarea de intrare a unui activ este capitalizată în momentul procurării acestuia, pentru ca ulterior costul să fie alocat cheltuielilor perioadei, *proporţional cu obţinerea beneficiilor economice viitoare estimate*. În acest fel, amortizarea concretizează principiul conectării cheltuielilor la venituri. Altfel spus, pe măsură ce avantajele economice ale unui activ sunt consumate de întreprindere, valoarea contabilă a acestuia se reduce (prin amortizare) pentru a reflecta consumul său. IAS 16 precizează că amortizarea economică (nu fiscală, care ia în calcul normele fiscale) se determină în urma estimărilor şi calculelor rezultate ca urmare a deciziilor conducerii întreprinderii.

Exemplu: În vederea onorării unui contract încheiat cu un client, ce vizează furnizarea a 3.000 de piese pe o perioadă de patru ani, o societate comercială a realizat prin efort propriu un utilaj specializat, al cărui cost de producţie a fost de 100.000 lei. De comun acord cu clientul, scadenţarul livrărilor de piese a fost stabilit astfel:

- în primul an: 300 de piese;
- în al doilea an: 600 de piese;
- în al treilea an: 1.500 de piese;
- în al patrulea an: 600 de piese.

Utilajul este scos din funcţiune la sfârşitul duratei de derulare a contractului.
Se cere: calculul şi înregistrarea amortizării utilajului în conformitate cu IAS 16, prin metoda care reflectă ritmul în care acesta generează beneficii.

Scanned with OKEN Scanner

Ca urmare, amortizarea calculată pentru fiecare exercițiu va ține cont de cota-parte din producția totală ce se va realiza din exploatarea acestui utilaj.
Se poate determina o cotă de amortizare pentru fiecare dintre cei patru ani, astfel:
Cota de amortiz = Nr. de piese anul N/ Nr total de piese × 100

Pentru anul 1:
Cota de amortizare = 600/3.000 × 100 = 20%
Amortizarea corespunzătoare va fi:
valoarea de intrare × cota de amortizare = 100.000 × 10% = 10.000 lei,
iar înregistrarea:

6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	10.000	10.000

Pentru anul 2:
Cota de amortizare = 300/3.000 × 100 = 10%
Amortizarea corespunzătoare va fi:
valoarea de intrare × cota de amortizare = 100.000 × 20% = 20.000 lei,
iar înregistrarea:

6811 „Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	20.000	20.000

Pentru anul 3:
Cota de amortizare = 1.500/3.000 × 100 = 50%
Amortizarea corespunzătoare va fi:
valoarea de intrare × cota de amortizare = 100.000 * 50% = 50.000 lei,
iar înregistrarea:

6811 „Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"	50.000	50.000

Pentru anul 4:
Cota de amortizare. = 600/3.000 × 100 = 20%

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea corespunzătoare va fi:
valoarea de intrare × cota de amortizare = 100.000 × 20% = 20.000 lei,
iar înregistrarea:

6811 „Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	20.000	20.000	

La expirarea contractului are loc scoaterea din folosinţă a utilajului complet amortizat:

2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	=	2131 „Echipamente tehnologice"	100.000	100.000	

Pentru imobilizările corporale care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere *valoarea întregului corp, lot sau set*. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată de viaţă utilă diferă de cea a activului rezultat, *amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte* (de exemplu: clădirile şi lifturile amplasate în acestea).

Sunt considerate active amortizabile, potrivit Codului fiscal, şi:

- investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie sau în concesiune;
- imobilizările puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări corporale încă;
- investiţiile efectuate la imobilizările corporale existente sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali şi care generează beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii imobilizării.

În categoria activelor amortizabile **NU** intră:

- terenurile, inclusiv cele împădurite;
- tablourile şi operele de artă;
- fondul comercial;
- lacurile, bălţile şi iazurile care nu sunt rezultatul unei investiţii;
- casele de odihnă proprii, locuinţele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării veniturilor.

IAS 16 prevede că activele *neutilizate* destinate vânzării sau scoaterii din funcţiune nu mai trebuiesc amortizate. În acest context se apreciază, totuşi, faptul că amortizarea unei imobilizări corporale începe atunci când aceasta este disponibilă pentru utilizare şi se continuă până în momentul derecunoaşterii, chiar dacă activul pe parcurs este neutilizat (dar nu este destinat cedării).

Valoarea amortizabilă este dată de valoarea de intrare minus valoarea reziduală.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea reziduală reprezintă *valoarea netă pe care o întreprindere estimează că o va obține pentru un activ, la sfârșitul duratei utile de viață, după ce s-au dedus costurile de cesiune previzionate*. Dacă valoarea reziduală este mai puțin semnificativă, atunci valoarea de intrare este egală cu valoarea amortizabilă. În caz contrar, când aceasta este semnificativă, ea trebuie estimată la data procurării imobilizării, dar și pe parcurs (reestimată), în cazul reevaluării. Estimarea valorii reziduale presupune efectuarea de comparații cu active similare, aflate la sfârșitul duratei de viață sau având în vedere prevederile din contractele încheiate, în cazul contractelor de leasing. Prezența valorii reziduale este justificată în țările în care contabilitatea este deconectată de fiscalitate, în sensul că se face diferență între amortizarea fiscală și amortizarea contabilă. În plus, se consideră că dacă o întreprindere are intenția să folosească activul imobilizat până la terminarea duratei sale economice de viață, atunci valoarea amortizabilă este egală cu valoarea de intrare. În schimb, dacă întreprinderea dorește să înlocuiască activul mai devreme de sfârșitul duratei economice de viață, atunci se justifică prezența valorii reziduale. Estimarea unei valori reziduale generează cu siguranță rezultate diferite pentru o întreprindere.

Exemplu: O societate comercială cumpără un utilaj, pe care îl înregistrează la un cost de achiziție de 70.000 lei, care are o durată de viață de 7 ani, dar datorită evoluțiilor tehnologice așteptate, societatea și propune să îl vândă după 5 ani. Valoarea reziduală estimată este de 25.000 lei.
Valoarea netă contabilă după 5 ani (fără a lua în calcul valoarea reziduală) este de 20.000 lei, iar amortizarea anuală de: 10.000 lei.
Dacă se ia în calcul valoarea reziduală:
Amortizarea anuală ar fi de: (70.000 – 25.000)/5 = 9.000 lei, iar valoarea netă contabilă 25.000 lei (70.000 – 5×9.000) va fi egală cu valoarea reziduală de 25.000 lei.

Durata de viață utilă a unui activ amortizabil reprezintă *perioada pe parcursul căreia se estimează că întreprinderea va utiliza activul sau numărul unităților produse ce se estimează că vor fi obținute de întreprindere prin folosirea activului respectiv*. Așadar, nu doar anii de utilizare sunt luați în calcul, ci și date fizice, cum ar fi: numărul de piese produse, numărul de Km parcurși etc. Durata de viață utilă trebuie stabilită având în vedere următorii *factori*:

- nivelul estimat de utilizare pe baza capacității de producție sau a producției fizice estimate a activului;
- uzura fizică estimată, care depinde de condițiile concrete de exploatare;
- uzura morală apărută ca urmare a schimbărilor sau a îmbunătățirilor aduse procesului de producție;
- limitele juridice privind posibilitatea folosirii activului (contractele de leasing).

Scanned with OKEN Scanner

În principal, prin utilizare, un activ imobilizat îşi consumă treptat valoarea. Dar, chiar şi atunci când activul nu este utilizat, uzura morală şi/sau fizică poate contribui la diminuarea beneficiilor economice pe care acesta le-ar putea aduce întreprinderii. În plus, durata de viaţă utilă trebuie *revizuită periodic* şi modificată, dacă estimările prezente diferă semnificativ de cele anterioare. De exemplu, durata de viaţă utilă se poate prelungi, ca urmare a unor îmbunătăţiri a activului sau se poate diminua, ca urmare a progresului tehnologic. În aceste situaţii, se va modifica atât cheltuiala cu amortizarea pentru perioada curentă, cât şi pentru perioadele viitoare.

Exemplu: La sfârşitul exerciţiului (N–1), o societate achiziţionează un echipament, al cărui cost de achiziţie este de 90.000 lei. Durata de utilizare estimată este de 8 ani, iar valoarea reziduală 10.000 lei. La sfârşitul exerciţiului N+2, se estimează durata de viaţă la 6 ani, ca urmare a uzurii morale, iar valoarea reziduală este reestimată şi ea la 20.000 lei. Metoda de amortizare utilizată este metoda liniară.
Se cere să se determine valoarea netă contabilă la sfârşitul exerciţiului N+3.
Amortizarea exerciţiilor N şi N+1 este de:
(90.000 – 10.000)/8 ani = 10.000 lei.
Valoarea netă contabilă la sfârşitul exerciţiului N+1 este de:
90.000 – 2 × 10.000 = 70.000 lei.
Amortizarea exerciţiilor următoare (au mai rămas 4 din 6) este de:
(70.000 – 20.000)/4 = 12.500 lei.
Valoarea netă contabilă la sfârşitul exerciţiului N+3 este de:
70.000 – 2 × 12.500 = 45.000 lei.

IAS 16 prevede că **metodele de amortizare** care vor fi utilizate de o firmă *trebuie alese în funcţie de modul în care se estimează generarea beneficiilor economice viitoare asociate activului* şi trebuie aplicate, de regulă, *consecvent*, cu anumite excepţii (o altă metodă ar fi mai justificată).
Metodele de amortizare prezentate în IAS 16 sunt:

- ***metoda liniară;***
- ***metoda degresivă; şi***
- ***metoda unităţilor de producţie.***

Potrivit prevederilor standardelor IAS 16 şi IAS 38 nu se impun anumite metode de amortizare, ci se recomandă decidenţilor ca în alegerea metodei *să ţină cont de ritmul real de consumare a avantajelor economice ale activelor imobilizate în cauză.* Ca şi în cazul duratei de viaţă utile, şi metoda de amortizare trebuie revizuită periodic şi schimbată, dacă apare o modificare semnificativă faţă de analiza iniţială a evoluţiei beneficiilor economice asociate activului.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda liniară presupune o alocare constantă a costului activului pe durata de viaţă utilă a acestuia. Faţă de practica din România, această metodă aduce următoarele schimbări: deducerea valorii reziduale din valoarea contabilă şi estimarea duratei de viaţă utile.

Exemplu: O societate a achiziţionat un utilaj, la data de 1.03.N, la o valoare contabilă de 100.000 lei, cu o durată utilă de viaţă de 5 ani. Valoarea reziduală estimată este de 15.000 lei. Societatea utilizează pentru amortizare metoda liniară.

Valoarea amortizabilă = 100.000 – 15.000 = 85.000 lei

Amortizarea anuală liniară = 85.000/5 = 17.000 lei

Amortizarea economică este redată în tabelul de mai jos:

Anul	Valoare amortizabilă	Anuitate	Amortizare cumulată	Valoare rămasă de amortizat
N	85.000	17.000	17.000	68.000
N+1	68.000	17.000	34.000	51.000
N+2	51.000	17.000	51.000	34.000
N+3	34.000	17.000	68.000	17.000
N+4	17.000	17.000	85.000	0

Amortizarea fiscală este redată mai jos, potrivit ipotezei că durata utilă de viaţă este egală cu durata normată prevăzută de regula fiscală.

Amortizare în exerciţiul N = 85.000/5 × 9/12 = 12.750 lei;

Amortizare în exerciţiul N+5 = 85.000/5 × 3/12 = 4.250 lei.

Anul	Valoare amortizabilă	Anuitate	Amortizare cumulată	Valoare rămasă de amortizat
N	85.000	17.000	12.750	72.250
N+1	72.250	17.000	29.750	55.250
N+2	55.250	17.000	46.750	38.250
N+3	38.250	17.000	63.750	21.250
N+4	21.750	17.000	80.750	4.250
N+5	4.250.000	4.250.000	85.000.000	0

Se observă că pentru activele care intră în exploatare în cursul perioadei, se ţine cont de numărul de luni de funcţionare a activului. Valoarea amortizabilă se realizează în N+1

Scanned with OKEN Scanner

ani. Spre deosebire, de amortizarea contabilă care se stabileşte în funcţie de **durata utilă de viaţă**, care are în vedere posibilitatea realizării de beneficii economice viitoare, amortizarea fiscală se stabileşte funcţie de durata normată de lege. Această durată poate să fie mai mare sau mai mică decât durata utilă de viaţă, ceea ce conduce la diferenţe temporare şi impozite amânate la plată. Acestea vor fi tratate prin IAS 12 "Impozitul pe profit".

Metoda degresivă are ca efect o valoare mai mare a amortizării în primii ani de utilizare, care descreşte pe măsură ce activul se apropie de sfârşitul duratei de viaţă utile. Această metodă poate avea mai multe variante de prezentare, cel mai des întâlnită fiind cea în care se aplică un procent de amortizare constant la o bază variabilă.

Din punct de vedere fiscal, rata degresivă presupune înmulţirea ratei liniare cu coeficienţi de multiplicare stabiliţi potrivit legii astfel:

- 1,5 dacă durata normată este cuprinsă între 2 si 5 ani;
- 2,0 dacă durata normată este cuprinsă între 5 si 10 ani;
- 2,5 dacă durata normată este mai mare de 10 ani.

Rata degresiva se aplică la valoarea neta contabilă.

De remarcat este faptul că atunci când rata liniară este mai mare sau egală cu rata degresivă, pentru ultimii ani rămaşi de funcţionare a activului, se aplică amortizarea liniară.

Reluând exemplul anterior, planul de amortizare arată astfel:

Anul	Valoare de intrare	Valoare amortizabilă	Anuitate	Amortizare cumulată	Valoare rămasă de amortizat
N	100.000	85.000	25.500	25.500	59.500
N+1	100.000	59.500	17.850	43.350	41.650
N+2	100.000	41.650	13.833	57.183	27.817
N+3	100.000	27.817	13.833	71.016	13.984
N+4	100.000	13.984	13.984	85.000	0

Rata liniară este egală cu 1/5 × 100= 20%
Rata degresivă este egală cu 20% × 1,5 = 30%
Valoarea amortizabilă ex. N = 100.000 - 15.000 = 85.000 lei
Amortizarea în exerciţiul N = 85.000 × 30%=25.500 lei

Înregistrarea este:

6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2813** „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	**25.500**	**25.500**	

Amortizarea degresivă în ex. N+1 = 59.500 * 30% = 17.850
Amortizarea liniară în ex. N+1 = 59.500/4 = 14.875

Scanned with OKEN Scanner

6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	17.850	17.850

Amortizarea degresivă în ex. N+2 = 41.650 × 30% = 12.495

Amortizarea liniară în ex. N+2 = 41.650/3 = 13.833

6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	13.833	13.833

Amortizarea liniară în ex. N+3 = 41.650/3 = 13.833

6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	13.833	13.833

Amortizarea liniară în ex. N+4 = 85.000 – (25.500 + 17.850 + 2* 13.833) = 13. 984

6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 „Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor"	13.984	13.984

Prin aplicarea acestei metode se observă că spre deosebire de amortizarea liniară, amortizarea degresivă permite în primul an o cheltuială mai mare cu amortizarea de 12.750 lei, iar în al doilea an cu 3.167 lei. Iar din anul trei diminuarea amortizării anuale va fi cu 3.167 lei ceea ce determină implicit creşterea rezultatului contabil cu această sumă. Se observă că din anul trei sumele au fost rotunjite pentru a evita calculul cu zecimale.

1.2.6. Deprecierea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale sunt achiziţionate cu scopul de a genera beneficii economice viitoare.

- O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat drept o cheltuială, în afara cazului în care activul este reevaluat.
- Orice pierdere din deprecierea unui activ reevaluat trebuie tratată ca o descreştere din reevaluare.

Scanned with OKEN Scanner

• Valoarea contului unui activ trebuie adusă la valoarea contabilă a acestuia. Reducerea constituie o pierdere din depreciere.

Valoarea recuperabilă = maximum(preţul net de vânzare şi valoarea de utilizare)

Valoarea de utilizare = Suma fluxurilor viitoare de numerar ce se aşteaptă să fie generate din utilizarea continuă a unui activ şi din vânzarea lui la sfârşitul perioadei sale de viaţă utilă.

Pierderea din depreciere = Suma cu care valoarea contabilă a unui activ depăşeşte valoarea sa recuperabilă.

A se vedea IAS 36 „Deprecierea pentru dezvoltare".

1.2.7. Casarea şi cedarea imobilizărilor corporale

Un element al imobilizărilor corporale trebuie eliminat din bilanţ, atunci când acesta este cedat sau când este scos din uz definitiv şi nu se mai aşteaptă obţinerea unor beneficii economice viitoare în urma cedării acestuia. Câştigurile sau pierderile obţinute în urma casării sau cedării unui element al imobilizărilor corporale trebuie determinate ca diferenţă între încasările nete estimate din cedare şi valoarea contabilă a activului, şi trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială în contul de profit şi pierdere.

Exemplu: O societate vinde un utilaj, aflat în proprietatea sa, cu preţul de vânzare de 20.000 lei, TVA 19%. Costul de achiziţie la care se află înregistrat utilajul este de 50.000 lei, iar amortizarea cumulată este de 40.000 lei. Înregistraţi operaţiunile de cedare a activului.

1. Se înregistrează vânzarea utilajului pe baza facturii întocmită cu acest scop:

461 Debitori diverşi	=	**%** **7583** Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital **4427** TVA colectată	**23.800**	 20.000 3.800

2. Scoaterea din funcţiune a activului cedat :

% **281** Amortizarea imobilizărilor corporale **6583** Cheltuieli cu activele cedate şi alte operaţii de capital	=	**213** Echipamente tehnologice	40.000 10.000	**50.000**

Scanned with OKEN Scanner

În cazul în care un element al imobilizărilor corporale este schimbat pentru un activ similar, costul activului achiziţionat este egal cu valoarea contabilă a activului cedat şi nu se înregistrează nici un câştig sau pierdere.

Tranzacţiile de vânzare şi de lease-back sunt contabilizate în conformitate cu IAS 17, Leasing.

Imobilizările corporale care sunt retrase din uz şi deţinute în scopul cedării sunt înregistrate la valoarea lor contabilă de la data la care activul este retras din uz. Cel puţin la sfârşitul fiecărui an financiar, o întreprindere testează activul la depreciere pe baza IAS 36 „Deprecierea activelor" şi recunoaşte în consecinţă orice pierdere din depreciere.

Din punct de vedere fiscal, se ridică două probleme legate de casarea unei imobilizări: deductibilitatea cheltuielii la scoaterea sa din gestiune, în cazul în care aceasta nu este complet amortizată, şi taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările şi completările ulterioare, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unei imobilizări cu valoarea de intrare incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, prin urmare deductibile la calculul impozitului pe profit. Conform aceluiaşi act normativ, operaţiunea de casare a unui mijloc fix reprezintă scoaterea din funcţiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia şi valorificarea părţilor componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

În situaţia în care imobilizarea în discuţie este complet amortizată, în momentul casării nu va mai interveni nici o cheltuială, valoarea imobilizării fiind integral înregistrată pe cheltuieli prin cotele de amortizare. Poate interveni, ca şi în cazul precedent, un eventual venit generat de valorificare, acesta fiind un venit impozabil.

Din punctul de vedere a taxei pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor Codului fiscal şi a Normelor metodologice de aplicare a sa, activele corporale fixe casate înainte de expirarea duratei normale de funcţionare nu constituie livrare de bunuri, indiferent dacă la achiziţia sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcţia activelor respective, taxa a fost dedusă total sau parţial sau nu a fost dedusă.

Însă, la casare, pentru bunurile de capital achiziţionate sau, după caz, fabricate, construite, utilizate pentru prima oară după modernizare sau transformare ulterior datei de 1 ianuarie 2007, se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal privind ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, întrucât bunurile îşi încetează existenţa în întreprindere. Aceste prevederi se aplică, de asemenea, şi în cazul bunurilor de capital amortizate integral dar aflate în cursul perioadei de ajustare.

Prin urmare, în cazul în care activul fix corporal în discuţie a fost pus în funcţiune anterior datei de 31.12. 2006, indiferent că este sau nu integral amortizat, nu există obligaţii din punctul de vedere a taxei pe valoarea adăugată – nu constituie livrare de bunuri şi nu există obligaţia de ajustare a taxei deduse, fiind utilizat pentru prima dată anterior datei

Scanned with OKEN Scanner

aderării. Dacă în schimb mijlocul fix a fost dobândit după data de 31.12.2006, indiferent dacă perioada normală de funcţionare este sau nu expirată, există obligaţia de ajustare a taxei deduse atunci când casarea sa intervine în cursul perioadei de ajustare.

Pentru bunurile de capital achiziţionate sau fabricate, altele decât bunurile imobile, perioada de ajustare este de 5 ani. Începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunul a fost achiziţionat, iar ajustarea se efectuează o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare obligaţia ajustării, şi este de până la o cincime pe an din valoarea taxei deduse iniţial. Valoarea ajustării se operează în decontul TVA aferent perioadei fiscale în care bunurile de capital îşi încetează existenţa. În situaţia în care suma care ar rezulta ca urmare a ajustării este mai mică de 1.000 lei, nu se efectuează ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital.

Exemplul: La data de 15 august 2007, o persoană impozabilă cumpără un utilaj în valoare de 50.000 lei + TVA (19% = 9.500) a cărui durată normală de funcţionare este de 8 ani şi deduce 9.500 lei. La data de 30 mai 2010, utilajul este casat. În acest caz, există o ajustare în favoarea statului, în valoare de două cincimi din 9.500 lei, respectiv 3.800 lei.

Exemplul: La data de 20 februarie 2007, o persoană impozabilă cumpără un utilaj în valoare de 30.000 lei + TVA (19% = 5.700 lei) a cărui durată de funcţionare este de 4 ani, şi deduce 5.700 lei. La data de 30 noiembrie 2011, utilajul este casat. În acest caz, există o ajustare în favoarea statului.

1.2.8. Evaluarea la inventariere şi închiderea exerciţiului

Situaţiile financiare trebuie să prezinte, pentru fiecare clasă de imobilizări corporale, următoarele informaţii:

a) bazele de evaluare folosite în determinarea valorii contabile brute;
b) metodele de amortizare folosite;
c) duratele de viaţă utilă sau ratele de amortizare folosite;
d) valoarea contabilă brută şi amortizarea cumulată (împreună cu pierderile cumulate din depreciere) la începutul şi la sfârşitul perioadei;
e) o reconciliere a valorii contabile la început şi la sfârşitul perioadei, menţionându-se:

- intrările;
- cedările;
- achiziţiile rezultate din combinări de întreprinderi;
- creşteri sau diminuări din timpul perioadei rezultate din reevaluării, pe baza paragrafelor 31, 39 şi 40 şi din pierderile din depreciere recunoscute sau reluate direct în capitalurile proprii pe baza IAS 36 „Deprecierea activelor";
- pierderile din depreciere recunoscute în contul de profit şi pierdere în timpul perioadei pe baza IAS 36;

Scanned with OKEN Scanner

- pierderile din depreciere reluate în contul de profit şi pierdere în timpul perioadei pe baza IAS 36;
- amortizarea;
- diferenţele de curs valutar nete, rezultate în urma conversiei situaţiilor financiare ale unei entităţi externe;
- alte mişcări valorice.

Situaţiile financiare trebuie, de asemenea să prezinte şi următoarele informaţii:

a) existentă şi valoarea activelor gajate sau ipotecate, sau acordate drept garanţie pentru anumite obligaţii ale întreprinderii;

b) valoarea cheltuielilor efectuate pentru imobilizările corporale în curs;

c) valoarea angajamentelor privind achiziţionarea de imobilizări corporale;

d) dacă nu este prezentată separat în cadrul unei poziţii din contul de profit şi pierdere , valoarea compensaţiilor primite de la terţi privind imobilizările corporale care au fost depreciate, pierdute sau cedate este introdusă în rezultatul exerciţiului.

În cazul în care elementele de imobilizări corporale sunt exprimate la valori reevaluate, trebuie prezentate următoarele informaţii:

a) baza folosită în reevaluarea activelor;

b) dacă a fost implicat în procesul de reevaluare un evaluator independent;

c) metodele şi estimările importante care au fost aplicate în procesul de stabilire a valorii juste a activului;

d) valoarea contabilă a fiecărei clase de imobilizări corporale care ar fi fost inclusă în situaţiile financiare, dacă activul ar fi fost înregistrat conform tratamentului contabil de bază;

e) surplusul din reevaluare, indicând modificările aferente perioadei şi orice restricţii care privesc distribuirea către acţionari a soldului rezultat din diferenţele din reevaluare.

Utilizatorii informaţiilor financiare pot considera ca fiind relevante pentru nevoile lor şi următoarele informaţii adiţionale:

a) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale aflate temporar în conservare;

b) valoarea contabilă brută a oricăror active integral amortizate şi care sunt încă în folosinţă;

c) valoarea contabilă a imobilizărilor corporale scoase din folosinţă şi care sunt ţinute cu scopul de a fi cedate;

d) dacă se aplică tratamentul contabil de bază, valoarea justa a imobilizărilor atunci când aceasta este semnificativ diferită de valoarea contabilă.

1.2.9. Întrebări de autoevaluare

1. Potrivit IAS 16, pentru a fi recunoscut ca o imobilizare corporală, un activ trebuie:

a) să aibă o valoare peste un minim prevăzut prin norme ăi o durată de viaţă ce depăşeşte un an;

Scanned with OKEN Scanner

b) să fie deţinut de întreprindere pentru producţie de bunuri, prestare de servicii, închiriere sau pentru a fi folosit în scopuri administrative, şi să poată fi utilizat pe parcursul mai multor perioade, iar costul său să poată fi evaluat în mod credibil;
c) să genereze pentru întreprindere beneficii economice viitoare şi să aibă o durată de viaţă ce depăşeşte un an.
Răspunsul este: b)

2. Valoarea contabilă a unei imobilizări corporale, potrivit IAS 16, este:
a) costul istoric sau altă valoare care substituie costul, mai puţin amortizarea cumulată, precum şi pierderile cumulate prin depreciere;
b) valoarea de inventar (costul istoric);
c) costul istoric, mai puţin amortizarea cumulată, precum şi pierderile din depreciere.
Răspunsul este: a)

3. Valoarea amortizabilă a unei imobilizări corporale, potrivit IAS 16, este:
a) costul activului respectiv ce trebuie recuperat pe întreaga durată de viaţă utilă a acestuia;
b) costul activului din care s-a scăzut valoarea reziduală;
c) costul activului sau altă valoare substituită costului activului, din care s-a scăzut valoarea sa reziduală.
Răspunsul este: c)

4. Diferenţele favorabile din reevaluarea imobilizărilor corporale, potrivit IAS 16, se înregistrează:
a) în capitalurile proprii;
b) la venituri;
c) în capitalurile proprii sau la venituri, în măsura în care această diferenţă compensează o diferenţă nefavorabilă a aceloraşi active, recunoscută anterior ca o cheltuială.
Răspunsul este: c)

5. Diferenţele nefavorabile din reevaluarea imobilizărilor corporale, potrivit IAS 16, se înregistrează:
a) la cheltuieli;
b) în capitalurile proprii;
c) la cheltuieli sau în diminuarea capitalurilor proprii, în măsura în care aceasta compensează o diferenţă favorabilă a aceloraşi active, recunoscută anterior în capitalurile proprii.
Răspunsul este: c)

Scanned with OKEN Scanner

6. Cheltuielile ulterioare aferente unui activ recunoscut ca o imobilizare corporală sunt, potrivit IAS 16:
a) trecute pe cheltuieli;
b) înregistrate pe activul respectiv, mărindu-i valoarea;
c) adăugate valorii contabile a activului numai dacă se estimează că întreprinderea va obţine beneficii economice suplimentare faţă de performanţele iniţiale; în celelalte cazuri se înregistrează în cheltuieli.
Răspunsul este: c)

7. O societate comercială începe, la 01.01.N-1, lucrările pentru construcţia unei clădiri în regie proprie. Clădirea va fi dată în funcţiune la data de 01.10.N, iar cheltuielile efectuate pe parcursul celor două exerciţii sunt: în N-1: consum de materii prime 10.000 lei, amortizarea utilajelor folosite pentru construcţii 5.000 lei, taxe nerecuperabile 500 lei, taxe recuperabile aferente cumpărărilor de materii prime 2.000 lei, salarii directe 10.000 lei. În N: consum de materii prime 2.000 lei, amortizarea utilajelor folosite pentru construcţii 4.000 lei, salarii directe 8.000 lei, taxe nerecuperabile 1.000 lei. Înregistraţi recepţia clădirii la data de 01.10.N.

8. O societate comercială importă o instalaţie pentru extracţia gazelor naturale, cheltuielile legate de achiziţie fiind: preţ de cumpărare 45.000 lei, comision vamal 4950 lei, cheltuieli legate de punerea în funcţiune 12.000 lei, cheltuieli cu reclama 15.000 lei. Societatea estimează că, la terminarea extracţiei, cheltuielile cu demontarea şi mutarea activului, recunoscute printr-un provizion, se vor ridica la 16.000 lei. În condiţiile aplicării IAS 16 „Imobilizări corporale", care este formula contabilă legată de achiziţie.

9. La data de 1 ianuarie anul N o societate comercială nou-înfiinţată, specializată în producţia ciocolatei, a importat un echipament în valoare de 500.000 u.m., taxe vamale 5.000 u.m., comision vamal 500 u.m., TVA plătit în vamă 1.200 u.m., rabat primit de la furnizor 2.000 u.m. În vederea achiziţiei, societatea a suportat următoarele costuri suplimentare: costuri de livrare 36.000 u.m., costuri de instalare 49.000 u.m., costuri generale de administraţie 6.000 u.m., cheltuieli cu reclama 20.000 u.m., onorariile arhitecţilor care instalează echipamentul 18.000 u.m. Perioada de instalare şi montare a durat două luni, iar pentru a aduce echipamentul în condiţiile de funcţionare s-au efectuat costuri în valoare de 42.000 u.m. Costurile de deschidere a noului echipament 25.000 u.m. Costurile de testare a funcţionării corecte a activului 12.000 u.m., iar încasările nete provenite din vânzarea ciocolatelor produse la testarea echipamentului 2.000 u.m. În primele 4 luni cantitatea de ciocolată produsă a fost foarte mică, generând o pierdere iniţială din exploatare de 30.000 u.m. Ca atare, societatea s-a hotărât să introducă un nou

Scanned with OKEN Scanner

sortiment, costurile fiind de 13.000 u.m. Costurile estimate de demontare recunoscute printr-un provizion se ridică la 25.000 u.m.
Calculaţi, conform IAS 16, costul şi precizaţi înregistrarea contabilă legată de achiziţie.

10. O societate achiziţionează o clădire la costul de 800.000 lei. Consultantul imobiliar estimează durata de viaţă utilă a clădirii la 25 ani, iar firma anticipează vânzarea clădirii după 5 ani. Preţul actual de vânzare pentru o clădire similară cu o vechime de 5 ani este 290.000 lei.
Calculaţi, conform IAS 16, amortizarea anuală.

1.3. Standardul IAS 2 „Stocuri"

Orice entitate, pentru a-şi desfăşura activităţile, utilizează active curente materiale şi nemateriale, de natura stocurilor, al căror pondere şi structură diferă în funcţie de obiectul de activitate. Stocurile necesare pot fi obţinute prin achiziţie şi/sau producţie, fiind utilizate ulterior pentru producerea de alte stocuri sau pentru a fi vândute, context în care, apar o serie de probleme de recunoaştere, măsurare şi evaluare, implicit de prezentarea stocutilor în bilanţ şi, după caz, impactul în contul de profit şi pierdere.

Standardul internaţional de contabilitate 2 „Stocuri" stabileşte cadrul de recunoaştere, evaluare şi de prezentarea a stocurilor în situaţiile financiare anuale, asigurând un cadru unitar de reguli şi practici contabile care să răspundă necesităţii de informare a utilizatorilor acestor situaţii.

1.3.1. Elemente semnificative - scop şi obiective, aplicabilitate, definiţii şi recunoaşterea stocurilor

Înţelegerea şi utilizarea standardului IAS 2 „Stocuri" presupune cunoaşterea la un nivel acceptabil a unor elemente considerate semnificative precum scop şi obiective, aplicabilitate, definiţii şi recunoaşterea stocurilor.

a. <u>Scopul şi obiectivele standardului</u>

Scopul standardului este de a stabili condiţii de recunoaştere, măsurare şi evaluarea a stocurilor, adică determinarea valorii la care acestea vor fi recunoscute în bilanţ până când sunt recunoscute veniturile şi cheltuielile generate de stocuri care vor influenţa contul de profit şi pierdere. Standardul oferă tratamente contabile care, prin creşterea sau descreşterea valorii stocului, ajustează profiturile.

Obiectivul standardului este descrierea tratamentelor contabile aplicabile stocurilor în condiţiile folosirii *costului istoric.*

În acest context subiectele abordate de standard sunt:

- recunoaşterea stocului ca activ, respectiv activ curent;
- prezentarea conceptelor, convenţiilor, principiilor şi metodelor de evaluare;

Scanned with OKEN Scanner

- recunoaşterea ulterioară a costurilor stocurilor drept cheltuieli şi asocierea cheltuielilor cu veniturile aferente;
- recunoaşterea ulterioară a oricărei reduceri de valoare (deprecieri) al stocurilor până la nivelul valorii realizabile nete şi tratamentul deprecierii;
- conservarea costului, determinat la recunoaşterea iniţială, şi prezentarea regulilor de evaluare ale stocurilor la sfârşitul exerciţiului.

b. Aplicabilitatea standardului

Standardul se aplică *la orice stoc de bunuri şi servicii* (stocuri propriu-zise şi producţia în curs de execuţie), *cu excepţia:*

1. *Stocurilor care se evaluează la valoarea justă minus costul vânzării* (cazul stocurile dobândite şi vândute în viitorul apropiat pe bursa de mărfuri) şi

2. *Stocurilor ce fac obiectul altor standarde* şi anume:

- stocurilor ce aparţin producătorilor agricoli, forestieri şi celor care fac exploatări miniere, dacă aceste sunt evaluate la valoare realizabilă netă, valoare stabilită pe baza unor practici specifice acestor sectoare (IAS 41 Agricultura)[2];
- producţiei în curs de execuţie şi prestările de servicii în curs obţinute în cadrul contractelor de construcţii (IAS 11 Contractele de construcţii);
- instrumentelor financiare, respectiv contractelor ce generează simultan un activ financiar pentru o entitate şi o datorie financiară sau un instrument de capital propriu pentru o altă entitate (IAS 32 Instrumente financiare: prezentare şi IAS 39 Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare) şi
- stocurile agenţilor comerciali, reprezentând investiţii imobiliare destinate vânzării (IAS 40 Investiţii imobiliare).

c. Definiţii

Stocurile sunt active, deoarece reprezintă surse controlate de entitate, ce vor genera beneficii economice viitoare şi ale căror costuri sau valori pot fi estimate credibil.

În categoria activelor de natura stocurilor sunt incluse:

- stocurile cumpărate şi fabricate pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii (ex. mărfuri, semifabricate pentru vânzare, produse finite);
- stocurile în curs de producţie ce urmează a fi finalizate în vederea vânzări pe parcursul desfăşurării normale a activităţii (reprezintă producţia care nu a parcurs toate fazele de prelucrare ale procesului de producţie, dar şi produsele nesupuse probelor, recepţiei tehnice sau incomplete) şi lucrările şi serviciile în curs de execuţie; şi
- stocurile necesare realizării producţiei, lucrărilor sau serviciilor sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile (materiale auxiliare, combustibil, materiale de ambalat, piese de schimb etc.).

---

[2] Evaluarea se face la valoarea realizabilă netă când culturile au fost recoltate şi minereurile extrase, iar vânzarea este asigurată printr-un contract ferm, în condiţiile în care riscul de a rămâne producţie nevândută este foarte mic, neglijabil.

Scanned with OKEN Scanner

Costul stocului este valoarea ataşată unui stoc şi care trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei, conversiei/prelucrării (costurile direct atribuibile unui produs - costuri materiale şi cu manopera directă, costuri indirecte), precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent (ex. costurile cu transportul, regia secţiei de producţie, costul proiectării produselor destinate anumitor clienţi etc.).

Valoarea realizabilă netă (VRN) este o valoare specifică entităţii şi reprezintă preţul de vânzare estimat, ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, mai puţin costurile estimate pentru desfacerea şi valorificare elementului de stoc.

Valoarea justă este suma pentru care ar putea fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, între părţi interesate şi în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective. Valoarea justă depinde de piaţă.

d. Recunoaşterea stocurilor

Recunoaşterea unui element de stoc *are la bază condiţiile de recunoaştere al activelor*, respectiv:

- *să reprezinte o sursă controlată/controlabilă de entitate*, ceea ce determină asumarea riscurilor prin deţinere (ex. degradare, devalorizare, valorificare greoaie sau imposibilă etc.);
- *vor genera beneficii viitoare* (ex. de cazuri speciale: produsele reziduale se recunosc şi deci se înregistrează la stociri doar dacă pot fi valorificate; utilităţile – energia electrică, apa, gazele naturale nu generează beneficii economice viitoare ca elemente individuale, dar contribuie la realizarea de produse/servicii – ca atare nu se recunosc ca stocuri ci ca şi cheltuieli ale perioadei în care se folosesc)
- *au un cost sau o valoare determinată în mod credibil*, prin *evaluare,* ţinând cont de natura stocului, sursa obţinerii, condiţii *şi* elementele generatoare ce determină costul.

Stocurile, după structura lor, pot fi *materiale* (ex .materii prime, materiale, produse, producţie în curs, mărfuri) şi *nemateriale* (ex. lucrări realizate şi nefacturate la sfârşitul exerciţiului - cazul entităţilor prestatoare de servicii), iar în cadrul acestor categorii sunt *delimitate şi clasificate stocurile după destinaţia şi natura lor* (ex. pentru producţie – materii şi materiale; pentru vânzare – produse finite, mărfuri; rezultate din producţie – producţia terminată şi neterminată).

Recunoaşterea stocurilor presupune încadrare într-o structura materială sau nematerială în funcţie de forma şi destinaţia pe care acestea o au pentru entitate.

În contabilitatea stocurilor acestea sunt recunoscute şi încadrate în grupe de conturi şi conturi după destinaţi şi natura lor, ţinând cont de precizările standardului privind recunoaşterea, respectiv asumarea riscurilor deţinerii lor de către entitate şi a obţinerii de beneficii viitoare prin folosire sau valorificare.

Conturile în care se recunosc stocurile, dar şi deprecierile acestora, sunt cuprinse în clasa *3 Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie*, în grupele:

Scanned with OKEN Scanner

30 Stocuri de materii prime şi materiale

32 Stocuri în curs de aprovizionare (reflectă stocuri cumpărate, pentru care la entitate s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar sunt în curs de aprovizionare)

33 Producţia în curs (de natură materială şi nematerială, servicii),

34 Produse

35 Stocuri aflate la terţi

37 Mărfuri

38 Ambalaje

39 Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie

Precizări

1. Recunoaşterea stocurilor se realizează în ciclul de exploatare şi anume:

- *ciclului de exploatare aferent activităţii comerciale* (ex. mărfuri) *şi activităţii de fabricare de produse* (ex. materii prime, produse) – situaţii în care elementele de stocuri sunt depozitate (inclusiv producţia în curs). Excepţie fac stocurile în curs de aprovizionare asupra cărora există drept de proprietate al entităţii, cu toate riscurile şi beneficiile aferente, dar aceste stocuri nu sunt în depozitele entităţii.

- *ciclul de exploatare aferent activităţii de prestări servicii* determină recunoaşterea la stocuri, ca elemente nemateriale, lucrări şi servicii în curs de desfăşurare, nefinalizate (ex. activităţi/servicii în curs realizate de avocaţi, auditori, arhitecţi).

2. Nu sunt recunoscute ca elemente de stocuri activele aprovizionate şi depozitate ce urmează a fi înglobate în obiective de investiţii cuprinse în planul de investiţii al entităţii (ex. utilajele aprovizionate ce necesită montaj şi probe tehnologice). Aceste active sunt recunoscute ca imobilizări în curs şi la finalizare se vor concretiza într-un activ imobilizat.

1.3.2. Evaluarea stocurilor

Evaluarea stocurilor ridică o serie de probleme, probleme ce trebuie soluţionate unitar pentru toate entităţile, şi anume:

- determinare unei valori ce se ataşează stocului recunoscut cât mai credibilă, indiferent de specificul activităţii, proveniență şi
- comparabilitatea structurii stocurilor şi valoarea acestora, în timp, în cadrul aceleiaşi entităţi, dar şi în spaţiu, între entităţi diferite.

Evaluarea stocurilor se realizează, de regulă la cost, costul fiind cea mai credibilă bază de evaluare, în condiţiile în care componentele se pot identifica şi au o valoare ataşată specifică, care poate fi determinată.

Deci, problema fundamentală este încadrare unui activ curent într-o structură de stocuri şi atribuirea unei valorii credibile, unui cost, la recunoaşterea iniţială.

Activităţile unei entităţi generează cheltuieli care sunt încorporabile în diferite tipuri de costuri în funcţie de activitatea generatoare: *cost de cumpărare (de achiziţie), cost de prelucrare, cost de distribuţie şi desfacere şi costul administraţie generale*.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea stocurilor generate de activitate proprie, de prelucrare, determină alte delimitări ale costurilor, după alocarea lor, în:

- *costul produsului*[3], *lucrării sau serviciului* (cost de conversiei), costul care se ataşează elementului stocabil realizat (finalizat sau nefinalizare) la recunoaşterea iniţială; şi

- *costul perioadei*, cost care include cheltuieli angajate ce nu au legătură directă cu prelucrarea şi care sunt recunoscut în contul de profit şi pierdere şi influenţează calculul rezultatului perioadei în care au fost angajate (ex. cheltuieli neproductive, consumuri peste norme, costuri de desfacere, costuri de distribuţie şi costuri generale de administraţie).

O altă problemă, care nu trebuie neglijată, este legată de valoarea ce se atribuie stocurilor la sfârşitul exerciţiului, dacă sunt sau nu depreciate, şi implicit influenţa modificării valorii stocurilor asupra rezultatului exerciţiului, al bazei impozabile şi al datoriei fiscale. Evaluarea stocurilor, în scopul prezentării lor în situaţiile financiare anuale, se face folosind o serie de metode, *metode care se bazează fie pe cost, fie pe mărimea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă.*

În desfăşurarea activităţilor unei entităţi e*valuarea stocurilor* se realizează în diferite momente:

- *în momentul recunoaşterii iniţiale, la intrarea în gestiune* (prin achiziţie, producţie/prelucrare, donaţie şi aport);

- *la ieşirea din gestiune* (consum, vânzare, cedare cu titlu gratuit);

- *la inventariere* şi *închiderea exerciţiului financiar,* cu ocazia întocmirii situaţiilor financiare.

1.3.2.1. Evaluarea la intrare în gestiunea entităţii

Evaluarea la intrare în gestiune al stocurilor este legată de recunoaşterea iniţială, adică de procesul de încadrarea în structurile bilanţiere, la activele curente în funcţie de destinaţia lor, şi ataşarea unui *cost* fiecărui element de stoc recunoscut.

La recunoaşterea iniţiala valoarea estimată ataşată stocului, funcţie de sursa de provenienţă, poate fi:

- un *cost* (de regulă), de ex. cost de cumpărare (de achiziţie), cost de producţie sau

- *alte valori*, precum *valoarea justă* (în cazul bunurilor primite gratuit sau schimbului de stocuri) şi *valoarea de aport.*

Costul unui element de stoc, recunoscut iniţial, *cuprinde:*

- toate costurile aferente cumpărării (achiziţiei) sau prelucrării şi

- alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care trebuie să se găsească pentru folosire (costuri de încărcare-descărcare, taxe nerecuperabile, comisioane etc.).

---

[3] Costul produsului va trece întotdeauna într-un stoc (care este rezultatul fizic al fluxului de producţie) înainte de a fi recunoscut în contul de rezultat ca venit, la care se conectează costul determinat de cheltuielile care l-a generat.

Scanned with OKEN Scanner

A. Costul de cumpărare (achiziţie)

Costul de cumpărare cuprinde:

preţul de cumpărare

+ costuri direct atribuibile cumpărării, care pot include:

- costuri accesorii: cheltuieli de transport, manipulare, încărcare şi descărcare; cheltuieli de asigurare pe timpul transportului; comisioanele intermediarilor şi
- impozite şi taxe nerecuperabile: comisioane vamale, taxe vamale, accize, taxe de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care entitatea le poate recupera de la autorităţile fiscale);

- reducerile comerciale primite de la furnizor în momentul achiziţiei (rabaturi, remize, discounturi, risturnuri şi alte elemente similare).

Rabaturile sunt reduceri asupra preţului de vânzare, negociat cu cumpărătorul, şi determinate de defectele de calitate sau abateri de la standardele acceptate de client.

Remizele sau discounturile sunt reduceri asupra preţului de vânzare, negociat cu cumpărătorul, ce au la bază volumul tranzacţiei sau calitatea cumpărătorului, ca importanţă şi poziţie pentru furnizor/vânzător.

Risturnurile sunt reduceri ale preţului de vânzare, negociat cu cumpărătorul, calculate asupra ansamblului tranzacţiei făcute de un cumpărător într-o perioadă determinată de timp (lună, trimestru, semestru sau an).

Precizări

1. Reducerile financiare (sconturile) obţinute de la furnizor (ex. pentru achitarea anticipată a facturilor) nu influenţează costul de achiziţie, aceste reduceri fiind recunoscute ca venituri financiare obţinute de la furnizori[4] în momentul achitării datoriei.

2. Tratamentul contabil aplicat cheltuielilor de transport este diferit în funcţie de cine face transportul, astfel:

a. cheltuielile de transport aferente transporturilor efectuate de terţi, pentru aprovizionare şi facturate de aceştia în momentul aprovizionării, se include în costul de achiziţie;

b. cheltuielile de transport aferente transporturilor făcute cu mijloace proprii pot fi tratate după cum urmează:

- se include în costul de cumpărare, în momentul recepţiei, dacă sunt similare transporturilor făcute de terţi, valoarea este una rezonabilă, estimată credibil, cunoscută în momentul recepţiei şi recunoaşterii stocului;
- nu se include în costul de cumpărare pentru că nu îndeplinesc condiţiile de mai sus sau când valoarea transportului este cunoscută/determinată ulterior momentului recepţie stocului, situaţie în care aceste cheltuieli sunt considerate *cheltuieli ale perioadei* influenţând rezultatul exerciţiului.

[4]Tratament aplicat în conf. IAS 18 „Venituri"

Scanned with OKEN Scanner

Exemple de determinare a costului de cumpărare (achiziţie[5])

Ex.1. Achiziţii de stocuri de la furnizori interni

O firmă cumpără mărfuri în următoarele condiţii:

- cantitatea cumpărată – 5.000 buc.
- preţul negociat cu furnizorul – 14 lei/buc;
- transportul făcut:

a. de o societatea de transport şi facturat în momentul aprovizionării - 10.000 lei;

b. de cumpărător cu mijloace proprii – 8.000 lei, cost determinat ulterior efectuării transportului, iar transportul a inclus şi un utilaj adus de la reparat;

c. de cumpărător cu mijloace proprii şi estimat conform perioadelor anterioare – 6.500 lei;

- asigurarea mărfurilor pe timpul transportului conform facturii - 2.000 lei;
- cheltuielile de încărcare şi descărcare sunt:

a. datorate transportatorului conform facturii - 1.000 lei

b. făcută de cumpărător, cu personalul propriu, şi evaluate la – 800 lei, valoare cunoscută la sfârşitul lunii când se determină costul acestei activităţi.

Costul mărfurilor cumpărate este:

a. **<u>când transportul este făcut de terţi şi facturat</u>**

– preţ de cumpărare (5.000 buc*14lei/buc) 70.000

- cheltuieli de transport şi încărcare/descărcare (10.000 + 1.000)....11.000

<u>- asigurarea mărfurilor pe timpul transportului..... 2.000</u>

Cost de cumpărare total..... 83.000 lei

Cost de cumpărare unitar (83.000/5.000 buc.) - **16,60 lei**

Cheltuielile de transport se includ în costul de cumpărare fiind facturate de furnizorul de servicii, sunt aferente acestui transport şi valoare se cunoaşte (conform facturii) în momentul recepţiei mărfurilor. La fel şi în cazul cheltuielilor de încărcare/descărcare.

Înregistrarea recepţiei mărfurilor:

371 Mărfuri	% 401.01 Furnizori interni 401.02 Furnizori transport 401.03 Furnizori servicii asigurare	70.000 11.000 2.000	83.000

[5] Exemplele din acest capitol sunt preluate din Contabilitate financiară aprofundată, CD, paragraful Standardul Internaţional de contabilitate 2 „Stocuri", autor Caciuc Leonora, Ed. Mirton, Timişoara, 2010

Scanned with OKEN Scanner

b. **<u>când transportul este făcut de cumpărător şi se cunosc la finele perioadei</u>**

– preţ de cumpărare (5.000 buc*14lei/buc) 70.000

<u>- asigurarea mărfurilor pe timpul transportului..... 2.000</u>

Cost de cumpărare total..... 72.000 lei

Cost de cumpărare unitar (72.000/5.000 buc.) - **14,40 lei**

Înregistrarea recepţiei mărfurilor:

371 Mărfuri	% **401.01** Furnizori interni **401.03** Furnizori servicii asigurare	70.000 2.000	72.000

Cheltuielile transportului realizate cu mijloacele proprii şi cheltuielile de încărcare/descărcare aferente stocurilor aprovizionate nu sunt cunoscute în momentul recepţiei, ci la sfârşitul lunii, drept pentru care nu se pot include în costul cumpărării şi sunt tratate ca şi cheltuieli ale perioadei, care influenţează rezultatul exerciţiului.

c. <u>când transportul este făcut de cumpărător şi acesta face o estimare a acestor cheltuieli</u> pe baza situaţiilor similare din perioada anterioară (conf. ex. valoarea estimată este 6.500 lei).

Valoare transportului estimat se introduce în costul de cumpărare iar diferenţa între cheltuielile efective, cunoscute la sfârşitul lunii, şi cel estimate se vor înregistra ca o cheltuială a perioadei şi nu ca un element de cost.

– preţ de cumpărare (5.000 buc*14lei/buc) 70.000

- cheltuieli de transport estimate..... 6.500

<u>- asigurarea mărfurilor pe timpul transportului..... 2.000</u>

Cost de cumpărare total..... 78.500 lei

Cost de cumpărare unitar (78.500/5.000 buc.) - **15,70 lei**

În cost a fost încorporată sume de 6.500 lei, costul estimat, iar diferenţa de 1.500 lei (8.000 – 6.500) este recunoscută ca o cheltuială a perioadei.

La sfârşitul lunii când se cunosc salariile personalului implicat şi contribuţiile întreprinderii la aceste salarii; materiale consumabile – motorină, benzină; amortizare mijloacelor de transport şi a utilajelor folosite etc., se determină costurile de transport (ex. 8.000 lei) şi de încărcare/descărcare (800 lei) realizate de entitate.

Valorile neîncorporate în cost, cheltuielile de încărcare/descărcare şi diferenţa generată de cheltuielile de transport, sunt recunoscute ca şi cheltuieli de exploatare ale perioadei şi înregistrate în contul *6588 „Alte cheltuieli de exploatare"*.

Scanned with OKEN Scanner

Ex. 2. Achiziţia de la un furnizor intern, în condiţiile acordării de către acesta de reduceri comerciale

O societate comercială, cu activitate comercială, achiziţionează mărfuri în valoare de 10.200 lei, cu un rabat de 10%, discont 5%, cheltuieli de transport 11% din valoarea achiziţiei cuprinse în factura furnizorului şi TVA 24%.

Scadenţa facturilor, conform contractului cu furnizorul, este la 90 de zile iar în cazul plăţilor înainte de acest termen se acordă un scont, după cum urmează:

a. 15% din valoarea facturii pentru plata imediată;
b. 10% pentru plata până la 30 de zile şi
c. 5% pentru plata până la 60 de zile.

Costul de cumpărare, la care se înregistrează mărfurile achiziţionate, are structuri şi valori ataşate acestora diferite în funcţie de elementele care îl determină.

Determinarea costului de cumpărare în condiţiile acordării reducerilor comerciale

Elementele ce determină costul sunt:

- preţul de cumpărare		10.200,00
- rabat 10%		- 1.020,00
Total I	**9.180,00**	
- discont 5%		- 545,00
	Total II	**8.721,00**
- cheltuieli de transport	11% * 10.200	1.122,00
Cost de cumpărare		**9.843, 00 lei**
TVA (9.843*24%)		2.362,32 lei
Valoare factură		**12.205,32 lei**

Înregistrarea recepţia mărfurilor la costul de cumpărare:

%	**401.01**		**12.205,32**
371 Mărfuri	Furnizori interni	**9.843,00**	
4426 TVA deductibilă		**2.362,32**	

Costul de cumpărare nu este influenţat de scontul acordat de furnizor pentru plata facturi înainte de termenele stipulate în contract. Scontul obţinut se calculează la valoarea facturii şi diminuează datoria faţă de furnizor.

Conform exemplului dacă plata se face imediat, la cumpărare, scontul este de 15% din valoarea facturii, scont care se tratează ca un venit financiar determinat de o operaţiune financiare, de plată al unei datorii, fără a influenţa costul de cumpărare.

Calcularea valorii scontului:

- valoarea mărfurilor (costul de cumpărare) 9.843,00 – valoarea ataşată stocului

Scanned with OKEN Scanner

- TVA 24%_____ 2.362,32 – TVA deductibilă

Total factură **12.205,32 lei**

- scont 15%_____(12.205,32*15%)_____ - 1.830,80 – venit financiar

Valoarea datorie de plată **10.374,52** – plata făcută furnizorului

Recepţia mărfurilor, plata datoriei faţă de furnizor şi recunoaşterea venitului financiar din scontul obţinut sunt înregistrate astfel:

%	401.01		12.205,32
371	Furnizori interni	9.843,00	
Mărfuri			
4426		2.362,32	
TVA deductibilă			

401.01	%		12.205,32
Furnizori interni	5121	10.374,52	
	Conturi la bănci în lei	1.830,80	
	767		
	Venituri din sconturi obţinute		

Ex. 3. Costul de cumpărare la achiziţii de la furnizori externi

SC Prodext SRL cumpără materii prime din import şi se cunosc următoarele:

- valoarea în vamă.....10.000 Euro
- curs valutar la data cumpărării.....4,266 lei/Euro
- taxe vamale.....10%
- comision vamal.....0,5%
- cheltuieli de transport şi încărcare/decărcare conf. facturii....1.154 Euro
- asigurarea pe timpul transportului.....300 Euro

Pe baza elementelor cunoscute costul de cumpărare se determină astfel:

Nr. rd	Specificaţie	Indicatori	Valoare (Euro)	Valoare (Lei)
A	B	1	2	3
1	Valoarea în vamă		10.000	
2	Curs valutar la data cumpărării	4,266 lei/Euro		42.660,00
3	Taxe vamale	10%		4.266,00
4	Comision vamal	0,5%		213,30
5	Cheltuieli de transport şi încărcare/decărcare		1.154	4.922,96
6	Asigurarea pe timpul transportului		300	1.279,80
	Costul de cumpărare			**53.342,06**

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea recepţiei mărfurilor:

371 Mărfuri	%		53.342,06
	401.04 Furnizori externi	42.660,00	
	401.02 Furnizori transport	4.922,96	
	401.03 Furnizori servicii asigurare	1.279,80	
	446.01 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate – taxe vamale	4.266,00	
	440.02 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate– comision vamal	213,30	

B. Costul de prelucrare sau de conversie[6]

Derularea activităţii de producţie generează:

- costuri de prelucrare (de conversie), costuri ce sunt ataşate stocurilor de natură materială obţinute din procesul de producţie în momentul recunoaşterii lor iniţiale ca activ curent de natura stocurilor;
- costuri aferente prestărilor de servicii, costuri ataşate activelor curente ce reprezintă stocurilor nemateriale în momentul recunoaşterii serviciilor nefinalizate;
- costuri ale perioadei, costuri care nu sunt legate direct de activitatea de prelucrare, de producţie, fiind recunoscute şi înregistrate ca şi cheltuieli ale perioadei.

B1. Costul de prelucrare al stocurilor de natură materială

1. Determinarea costului de prelucrare în condiţiile obţinerii unui singur produs

Costul de prelucrare al unui produs identificat *include*:

- *costurile direct* aferente unităţilor produse (ex. costurile generate de consumurile materiale şi de manoperă directă) şi
- *costurile indirecte* reprezentate de alocarea sistematică a regiei de producţie, variabilă şi fixă, asupra produselor obţinute.

a. Costurile directe de prelucrare sunt generate de cheltuielile care se identifică direct cu un anumit produs încă din momentul începerii consumurilor şi cuprind:

- cheltuielile aferente consumurilor materiale ce se regăsesc în produs;
- cheltuielile aferente consumului de forţă de muncă direct productive (manopera directă – salariile directe, contribuţiile entităţii la asigurările şi protecţia socială corespunzătoare acestui consum direct) şi

[6] Terminologie folosită pentru costul de prelucrare în IAS 2, pct 12 este costul de conversie

Scanned with OKEN Scanner

- alte cheltuieli directe aferente producţiei (ex. sume plătite pentru dreptul de a folosi un proiect, desen, model, plan, schiţă, formulă de fabricare, procedeul tehnologic de producere etc.).

b. Costuri indirecte de prelucrare cuprind toate cheltuielile asociate procesului de prelucrare reprezentate de alocări sistematice a regiei de producţie *variabile şi fixe*.

Regia variabilă de producţie include costurile indirecte de producţie care variază direct proporţional sau aproape direct proporţional cu volumul producţiei şi anume:

- cheltuieli indirecte cu materialele de întreţinere şi reparaţii ale utilajelor şi secţiilor de producţie;
- cheltuielile cu unele salarii indirecte, respectiv salariile personalului de conducere al secţiilor de producţie, al personalului implicat în lucrările de întreţinere şi reparaţii ale utilajelor;
- cheltuielile cu energia electrică, apă, energia termică ale secţiilor de producţie.

Regia fixă de producţie include acele cheltuieli de producţie indirecte care rămân relativ constante, indiferent de volumul producţiei (ex. amortizarea utilajelor şi a secţiilor de producţie, chiriile pentru secţiile de producţie şi utilajelor, salariile personalului de conducere şi administrare al secţiilor productive).

Deci, costurile generate de o entitate cu activitate de producţie produse/servicii pot fi *costuri de prelucrare* şi *costuri ale perioadei*, iar *costul de prelucrare cuprinde costuri directe şi costuri indirect, care sunt variabile* şi *fixe*.

Ex.1. Determinarea costului de prelucrare şi costului perioadei

Cheltuielile generate de activitatea de producţie, pe baza cărora se determină costul de prelucrare a produsului X, sunt grupate astfel:

- costuri directe - 67.800 lei
- costuri indirecte - 25.600 lei, din care - 18.600 lei cheltuieli variabile şi
- 7.000 lei cheltuieli fixe
- cheltuieli generale de administraţie - 30.400 lei
- cheltuieli de desfacere - 7.600 lei

Costul produsului X = 93.400 lei (67.800 + 25.600)
Costul perioadei = 38.000 lei (30.400 + 7.600).

Ex. 2. Delimitarea costurilor generate de activitate de producţie şi impactul valorificării producţiei asupra rezultatului din exploatare

Cheltuieli cu materiile prime şi materialele directe
300.000 lei
Cheltuieli cu forţa de muncă direct productivă 120.000 lei
Alte cheltuieli directe (redevenţa pentru dreptul de folosire al reţetei de fabricare)
22.500 lei

Scanned with OKEN Scanner

Total costuri directe	**(a)**	**442.500 lei**
Total costuri de producţie indirecte	**(b)**	**25.000 lei**
• Costul de producţie	**(c) = (a) + (b)**	**467.500 lei**
Cheltuieli de desfacere		25.500 lei
Cheltuieli de administraţie generală		20.500 lei
• Costurile perioadei	**(d)**	**46.000 lei**
• Costuri totale	**(c) + (d)**	**513.500 lei**

Costul la care se evaluează produsele, în momentul recunoaşterii acestora ca stocuri, este de 467.500 lei.

Costurile neincorporabile, în valoare de 46.000 lei, reprezintă cheltuieli ale perioadei şi afectează rezultatul perioadei în care au apărut.

Dacă din această producţie s-a valorificat 58% şi venitul obţinut din vânzare este de 370.000 lei, impactul asupra cifrei de afaceri şi contul de rezultat este următorul:

Cifra de afaceri (venitul din vânzare)	370.000 lei
Costul producţiei vândute (467.500*58%)	**271.150 lei**
• Profit brut	98.850 lei
Alte costuri de exploatare (cheltuieli ale perioadei generate de administraţie şi desfacere)	46.000 lei
• Profit din exploatare	52.850 lei

O atenţie deosebită este acordată în standardul IAS 2 regiei fixe, componentă a costurilor indirecte. Regiei fixe i se aplică un tratament special de alocare producţiei realizate *pe baza capacităţii normale de producţie.*

Capacitatea normală de producţie este producţia estimată a fi obţinută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de exerciţii sau sezoane, în condiţii normale, *având în vedere şi pierderea de capacitate rezultată din întreruperi pentru întreţinere.*

Alocarea cheltuielilor cu regia fixă pe *unitatea de produs* se tratează astfel:

- *nu se majorează cheltuiala cu regia fixă alocată pe fiecare unitate de produs, atunci când se obţine o producţie scăzută*, sub capacitatea normală de producţie (ex. lipsa comenzilor care să acopere capacitatea de producţie, sau nu sunt folosite unele utilaje ca urmarea avariilor accidentale, disfuncţionalităţi în asigurarea cu materii prime şi utilităţi), situaţie în care regia fixă alocată pe unitatea de produs este cea aferentă utilizării capacităţii normale iar regia fixă nealocată este recunoscută drept o cheltuială a perioadei în care a fost generată;

Scanned with OKEN Scanner

- *se diminuează cheltuiala cu regia fixă alocată pe fiecare unitate de produs atunci când se obţine o producţie peste capacitatea normală de producţie*, astfel încât *producţia obţinută să nu fie evaluat la o valoare mai mare decât costul de prelucrare.*

Ex.3. Determinarea costului unitar de prelucrare în condiţiile utilizării capacităţii de producţie la nivel normal, la supraproducţie şi subproducţie

Înainte de a aplica recomandările din IAS 2 privind alocarea regiei fixe, în funcţie de capacitatea normală, se impune a analiza alocarea regiei fixe:

a. indiferent de volumul producţiei şi

b. în funcţie de volumul producţiei.

a. Alocarea regie fixe de 1.000 lei (corespunzător capacităţii normale de producţie) indiferent de nivelul producţiei obţinut:

Cheltuieli **Costuri**	Nivelul normal al producţiei **1.000** unităţi	Supraproducţie **1.500** unităţi	Subproducţie **800** unităţi
Cheltuieli materiale	10.000	15.000	8.000
Manopera	2.000	3.000	1.600
Total costuri directe	**12.000**	**18.000**	**9.600**
Cheltuieli indirecte variabile	3.000	4.500	2.400
Cheltuieli indirecte fixe (regia fixă)	*1.000 (1.000/1.000 = 1 leu/unitate)*	*1.000 (1.000/1.500 = 0,67 lei/unitate)*	*1.000 (1.000/800 = 1,25 lei/unitate)*
Total costuri indirecte	**4.000**	**5.500**	**3.400**
Cost de prelucrare total	**16.000**	**23.000**	**13.000**
Cost de prelucrare unitar	(16.000/1.000) **16**	(23.000/1.500) **15,33**	(13.000/800) **16, 26**
Stoc	200 unităţi	200 unităţi	200 unităţi
Valoarea stocului	**3.200**	**3.066**	**3.250**

Costul unitar astfel obţinut diferă:

- este mai mic la supraproducţie şi
- este mai mare în cazul subproducţie, faţă de costul unitar stabilit la nivelul normal al capacităţii de producţie.

Alocarea regie fixe (1.000 lei) se realizează:

- pe mai multe unităţi la supraproducţie, adică 0,67 lei/unitate şi
- pe mai puţine unităţi în cazul subproducţie, alocându-se 1,25 lei/unitate. Costul unitar astfel obţinut (16,26 lei) în cazul subproductiei nu reflectă costul unitar real de obţinere.

b. Alocarea regie fixe este de 1 leu/produs (corespunzător capacităţii normale) în funcţie de volumul producţiei realizate

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli Costuri	Nivelul normal al producţiei 1.000 unităţi	Supraproducţie 1.500 unităţi	Subproducţie 800 unităţi
Cheltuieli materiale	10.000	15.000	8.000
Manopera	2.000	3.000	1.600
Total costuri directe	**12.000**	**18.000**	**9.600**
Cheltuieli. indirecte variabile	3.000	4.500	2.400
Cheltuieli indirecte fixe (regia fixă) alocare proporţional cu producţia (1 leu/unitate)	*1.000* *(1 * 1.000)*	*1.500* *(1 * 1.500)*	*800* *(1 * 800)*
Total costuri indirecte	**4.000**	**6.000**	**3.200**
Cost de prelucrare total	**16.000**	**24.000**	**12.800**
Cost de prelucrare unitar	(16.000/1.000) **16**	(24.000/1.500) **16**	(12.800/800) **16**
Stoc	200 unităţi	200 unităţi	200 unităţi
Valoarea stocului	**3.200**	**3.200**	**3.200**

Costul unitar determinat este acelaşi pentru cele tei situaţii (16 lei/unitate), indiferent de nivelul producţiei, ceea ce nu reprezintă un cost unitar real pentru cazul de supraproducţie.

c. *Alocarea regie fixe în condiţiile aplicării IAS 2*

Aplicând *recomandarea din IAS 2*[7], potrivit căreia *stocurile nu pot fi evaluate la o valoare superioară costului de obţinere în condiţii normale*, tratamentul aplicat regiei fixe este următorul:

- la *supraproducţie* valoarea regiei fixe alocate este de cea aferentă utilizării capacităţii normale (conform ex. nostru 1.000 lei), iar pe unitatea de produs regia fixă încorporată este mai mică, deoarece numărul de unităţi asupra cărora se repartizează este mai mare;
- la *subproducţie* alocarea se face ţinând cont de producţia realizată şi regia fixă pe unitate corespunzătoare capacităţii normale (conform ex. 1 leu/unitate) şi cheltuielile nealocate sunt tratate ca şi cheltuieli ale perioadei în care au apărut.

Cheltuieli Costuri	Producţie normală 1.000 unităţi	Supraproducţie 1.500 unităţi	Subproducţie 800 unităţi
Total cheltuieli directe	**12.000**	**18.000**	**9.600**
Cheltuieli indirecte variabile	3.000	4.500	2.400
Alocarea regie fixe conf. IAS 2	1.000 (1 leu/unitate)	1.000 (1.000/1.500=0,667 1.500*0,667=1.000)	800 (1 leu/unitate*800)
Total costuri indirecte	**4.000**	**5.500**	**3.200**
Cost de prelucrare total	**16.000**	**23.500**	**12.800**

[7] IAS 2 pct. 13

Scanned with OKEN Scanner

Cost de prelucrare unitar	(16.000/1.000) **16**	(23.500/1.500) **15,67**	(12.800/800) **16**
Stoc	200 unităţi	200 unităţi	200 unităţi
Valoarea stocului	**3.200**	**3.134**	**3.200**
Diferenţa nealocată este recunoscută ca o cheltuială a perioadei	-	-	*200*

Precizări

1. Cu cât producţia realizată este mai mare decât nivelul normal de producţie, regia fixă alocată pe unitatea de produs este mai mică. Conform exemplului regia fixă de 1.000 lei se alocă unui număr mai mare de produse, 1.500 unităţi, alocare unitară fiind de 0,667 lei/unitate.

2. În condiţiile unei producţii sub capacitatea normală regia alocată pe unitatea de produs este corespunzătoarea capacităţii normale. Conform exemplului regia unitară aferenta capacităţii normale este de 1 leu/unitate, şi alocarea, corespunzătoare subproducţiei de 800 unităţi este de 800 lei (1 leu/unitate * 800 unităţi produse), iar suma de 200 lei nealocată producţiei (dată de diferenţa dintre 1.000 lei regia capacităţii normale şi 800 lei regia aferentă subproducţiei) este tratată ca o cheltuială a perioadei.

Pe parcursul obţinerii producţiei mai sunt şi alte cheltuieli ce sunt:

a. *recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei* (în afară de regia fixă nealocată, în cazul subproduciei, şi anume:

– cheltuieli ce reprezintă costul pierderilor materiale, de manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normale admise;

- costuri de depozitare ce nu au legătură cu procesul tehnologic;

- regia generală de administraţie, care nu participă la aducerea stocurilor în starea şi în locul pentru a fi utilizate în fluxul normal al prelucrării;

- costurile de vânzare;

- diferenţa între preţul de cumpărare în condiţii normale de creditare şi suma plătită ca urmarea unei decontări amânate, diferenţă ce se recunoaşte ca o cheltuială cu dobânda de-a lungul perioadei de finanţare; şi

b. *incluse în cost produsului*, şi anume:

- costuri de depozitare dacă acestea sunt aferente trecerii într-o nouă fază de fabricaţie conform procesului tehnologic;

– cheltuieli de proiectare al produselor destinate unui anumit client;

- cheltuieli aferente îndatorării, dobânzile la creditele destinate producţiei cu ciclu lung de fabricaţie (ex. producerea coniacului, şampaniei). Tratamentul aplicat este în conformitate cu IAS 23 „Costul îndatorării", potrivit căruia se capitalizează costului îndatorării în costul de prelucrare al unui element de stoc obţinut în cadrul unui ciclu lung de fabricaţie.

Scanned with OKEN Scanner

2. Determinarea costului de prelucrare al produselor obţinute în condiţii speciale – cazul producţie cuplată

Producţia cuplată sau omogenă este producţia realizată din aceeaşi materie primă, folosind aceiaşi tehnologie de fabricaţie şi care au valori de întrebuinţare diferite.

Produsele aferente producţiei cuplate se obţine simultan şi pot fi produse principale şi/sau produse secundare. Din producţia cuplată se pot obţine:

- un produs principal şi unul secundar;
- un produs principal şi mai multe produse secundare;
- mai multe produse principale şi un singur produs secundar şi
- mai multe produse principale şi mai multe produse secundare.

Produsele cuplate se obţine din prelucrarea ţiţeiului, al lemnului, al cărnii etc.

În cazul producţiei cuplate, când costurile de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, determinarea costul pe produs se face pe baza unor *metode de alocare raţionale,* aplicate cu consecvenţă.

Metodele de alocare raţională pot fi realizate:

1. *în funcţie de cantitatea de producţie obţinută din fiecare produs* sau
2. *pe baza valorii relative de vânzare al produsului/produselor secundare.*

2.1. Determinarea costului producţiei cuplate în condiţiile în care fiecare produs are o pondere semnificativă în volumul producţiei realizate

Metoda de alocare se face în funcţie volumul producţiei pentru fiecare produs fabricat, în condiţiile în care fiecare din produsele rezultate sunt considerate produse principale ca urmare a ponderii semnificative a acestora în volumul producţiei.

Ex. Determinarea costului de prelucrare al producţia cuplată în funcţie de volumul producţiei realizate din fiecare produs

Procesul de prelucrare generează două produse A şi B. Producţia realizată este: la produsul A - 5.000 kg şi la produsul B - 5.250 kg. Cheltuielile totale de prelucrare sunt de 90.000 lei.

Costul total de producţie		**90.000,00 lei**
Produs A	[90.000/(5.000 + 5.250)]*5.000	43.902,44 lei
Produs B	[90.000/(5.000 + 5.250)]*5.250	46.097,56 lei
Cost de prelucrare unitar		
Produs A	43.902,44/5.000 kg	**8,78 lei/kg**
Produs B	46.097,56/5.250 kg	**8,78 lei/kg**

Scanned with OKEN Scanner

Metoda se bazează pe ponderea producţie fiecărui produs realizat în total producţie şi implicit în total costuri şi costul unitar obţinut este acelaşi, pentru fiecare produs, de 8,78 lei/kg.

2.2. Determinarea costului producţiei cuplate în condiţiile obţinerii unui produs principal şi unul sau mai multe produse secundare

Dacă nu sunt identificabile separat costurile, acestea se vor determina prin repartizarea între produsele obţinute a costului total în funcţie de o metodă de alocare raţională, aplicată cu consecvenţă. *Metodele de alocare raţionale* se pot baza pe:

- *volumul total al producţie şi al volumului componentelor* fabricate sau
- *valoarea de vânzare relativă al produsului secundar* (al valorii realizabile nete).

Deoarece prin natura lor produsele secundare au o valoare nesemnificativă, evaluare lor se face de cele mai multe ori la valoarea realizabilă netă, valoare cu care se diminuează costul total al producţiei, iar diferenţa este alocată produsului principal. Ca urmare, valoare ataşată produsului principal, astfel determinat, nu diferă semnificativ de costul său.

Determinarea costurilor producţiei cuplate când se foloseşte valoarea de vânzare relativă (valoarea realizabilă netă)

a. Determinarea costului producţiei cuplate bazată pe valorile de vânzare relative (valorilor realizabile nete) al produselor cuplate, principal şi secundar

Ex. Obţinerea unei producţii cuplate formate dintr-un produs principal şi un produs secundar

Prin exploatarea unui zăcământ de ţiţei se obţin, în cursul lunii, două produse, unul principal petrol şi unul secundar gaze naturale. Costul total al extracţiei este 3.600.000 lei.

Dacă valoarea comercială (valoarea realizabilă) al produselor se cunoaşte, este la petrol de 4.000.000 lei şi la gazele naturale de 900.000 lei, se poate determina costul fiecărui produs.

Costurile totale se repartizează în funcţie de valoare comercială astfel:

Produs	Calcule de alocare	Costul produsului
Petrol brut	[3.600.000/(4.000.000+900.000)]*4.000.000	**2.938.775,51**
Gaze naturale	[3.600.000/(4.000.000+900.000)]*900.000	**661.224,49**
	Costul total de producţie	3.600.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Costul unitar se determină astfel:

Produs	Producţie	Costul produsului	Cost unitar
A	1	2	3=2/1
Petrol brut	100.000 unităţi	2.938.775,51	20,39
Gaze naturale	20.000 unităţi	661.224,49	33,06
Total	120.000 unităţi	3.600.000 lei	-

Determinarea costurilor producţiei cuplate conform metodologiei de calcul din exemplu prezentat este aplicabilă în cazurile în care valoare de vânzare a produsului secundar este semnificativă, ceea ce impune tratare similară a ambelor produse, ca fiind principale.

În cazul în care, pentru subprodus, valoarea de vânzare este mică, este suficient să se deducă această valoare din costul de producţie total pentru a obţine costul produsului principal (exemplul următor).

b. Determinarea costului producţiei cuplate bazată pe valoarea de vânzare relativă (valoarea realizabilă netă) al produsului/produselor secundar/e

Ex. 1. Determinarea costului producţiei cuplate bazată pe valoarea de vânzare relativă (valoarea realizabilă netă) al produsului secundar (se obţine un singur produs principal şi produs secundar)

Prin exploatarea unui zăcământ de ţiţei se obţin, în cursul lunii, două produse, unul principal - petrol şi unul secundar - gaze naturale. Producţia obţinută este defalcată astfel:

- produs principal - petrol brut 100.000 unităţi şi
- produs secundar - gaze naturale 20.000 unităţi.

Costul total al producţiei este de 3.600.000 lei şi valoarea de vânzare al gazelor naturale este de 150.000 lei. Valoare de vânzare scăzută este determinată de calitate inferioară a gazului, valoarea fiind nesemnificativă în raport cu costul de producţie total.

Determinarea costului componentelor producţiei cuplate:

- Costul gazelor naturale

Costul gazelor naturale - 150.000 lei valoare de vânzare
Cost unitar - 7,50 lei (150.000 lei/20.000 unităţi)

- Costul petrolului brut

Costul petrol brut = 3.600.000 – 150.000 (costul gazelor naturale) = 3.450.000 lei
Cost unitar (3.450.000 / 100.000) = 34,50 lei

Observaţie

Aplicarea unei din cele două metode de determinare al costurilor componentelor producţiei cuplate, obţinute din prelucrarea ţiţeiului, depinde de mărime zăcământului, structura acestuia, ponderea produselor extrase în total extracţie şi calitate acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Ex. 2. Determinarea costului producţiei cuplate bazată pe valorile de vânzare relative (valori realizabile nete) ale produselor secundare (se obţin mai multe produse principale şi mai multe produse secundare)

SC Bestra SRL realizează din activitate de producţie două produse principale, A şi B, şi trei produse secundare X,Y şi Z.

Volumul producţiei realizate este:

- la produsele principale: produs A – 10.000 kg şi produs B – 20.000 kg.
- la produsele secundare: produs X – 500 kg, produs Y – 100 kg şi produs Z – 300 kg.

Costurile totale aferente producţiei cuplate este de 156.500 lei şi valoarea de vânzare a produselor secundare este 12.500 lei

- Determinarea costurilor produselor principale

- costului produselor principale = 144.000 lei (156.500 - 12.500)
- costul fiecărui produs principal determinat în funcţie de ponderea acestora în volumul producţiei:
  - produs A = 48.000 lei, determinat astfel: 144.000/(10.000+20.000)*10.000
  - produs B = 96.000 lei, determinat astfel: 144.000/(10.000+20.000)*20.000
- costul unitar pentru produsele principale este 4,80 lei (144.000/30.000 kg)

- Determinarea costurilor produselor secundare

- costul produselor secundare = 12.500 lei
- costul fiecărui produs secundar determinat în funcţie de ponderea acestora în volumul producţiei:
  - produs X = 6.944,44 lei, determinat astfel: 12.500/(500+100+300)*500
  - produs Y = 1.388,89 lei, determinat astfel: 12.500/(500+100+300)*100
  - produs Z = 4.166,67 lei, determinat astfel: 12.500/(500+100+300)*300
- costul unitar pentru produsele secundare este 13,89 lei. (12.500/900 kg).

Observaţie

În aceste caz valoarea atribuită producţiei principale nu diferă semnificativ de costul acesteia deoarece ponderea producţie secundare este nesemnificativă în volumul producţiei (doar de 3%) şi valoarea producţiei secundare reprezintă doar 7,99% din costurile totale.

B2. Cazuri speciale de determinare a costurilor stocurilor materiale

Cazuri speciale de determinare a costurilor stocurilor materiale cuprind *tehnici de evaluare al costurilor la recunoaşterea iniţială*.

Tehnicile de evaluare al costurilor la evaluarea iniţială se bazează pe:

- *costului standard* şi
- *preţului vânzare cu amănuntul.*

Costul standard se foloseşte la evaluarea producţiei obţinute în cursul perioadei şi se bazează pe nivelul normal al consumurilor materiale şi de manoperă, în condiţiile utilizării

Scanned with OKEN Scanner

eficiente al capacităţii de producţie. Nivelul costului standard se revizuieşte periodic şi se ajustează, dacă este necesar.

Costul standard este costul la care sunt înregistrate stocurile recunoscute, în cursul lunii, în momentul predării lor la depozite. Acest cost este folosit înainte de a putea determina costul de prelucrare efectiv, la sfârşitul lunii/perioadei. La sfârşitul lunii/perioadei se ajustează (se corectează) costul standard obţinându-se costul de prelucrare efectiv. Formula de calcul este următoarea:

Costul Standard	+ sau -	Ajustarea (corecţia)	=	Costul efectiv de producţie

Ex.1. Determinarea costului de intrare, la evaluarea iniţială, al producţiei obţinute folosind costul standard

Producţia obţinută este de 5.000 kg, costul standard determinat la sfârşitul luni anterioare şi aplicat în luna curentă pentru fiecare recepţie de produse finite este de 37 lei/kg. La sfârşitul luni costul de producţiei efectiv calculat este:

a. 47 lei/kg şi
b. 36 lei/kg.

	Producţia realizată (kg)	*Costul standard unitar la care se înregistrează producţia în cursul lunii (lei)*		Ajustarea (corecţia) (lei)		*Costul de prelucrare efectiv determinat la finele lunii (lei)*	
		unitar	total	unitară	totală	unitar	total
A	1	2	3 = 1*2	4 = 6 - 2	5 = 1*4	6	7 = 1*6
Cazul a	5.000	37	185.000	+ 10	+ 50.000	47	235.000
Cazul b	5.000	37	185.000	- 1	- 5.000	36	180.000

Succesiunea înregistrările în contabilitate este următoarea:

1. În cursul lunii, pe măsura obţinerii şi predării la depozite, produsele finite sunt înregistrate la costul standard (cazul a)

345 Produse finite	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	185.000	185.000

Scanned with OKEN Scanner

2. La finele lunii, după determinarea costului de prelucrare efectiv, se ajustează costul standard

348 Diferenţe de preţ la produse	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	50.000	50.000

Costul de prelucrare efectiv al produselor se regăseşte în conturile 345 şi 348.

Preţul de vânzare cu amănuntul este folosit în comerţul cu amănuntul pentru evaluarea costului stocurilor ce reprezintă articole numeroase de mărfuri, cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care practic nu se poate folosi o altă metodă.

Costul stocului de marfă se stabileşte prin deducerea din preţul de vânzare cu amănuntul minus TVA al procentului corespunzător marjei brute (de regulă un procent mediu al departamentului de vânzare cu amănuntul sau pe categorii de mărfuri).

Determinarea la intrarea mărfurilor, în momentul recunoaşterii iniţiale, al costului de cumpărare (achiziţie) se face pe baza preţului de vânzare cu amănuntul şi a marjei brute, astfel:

Costul mărfurilor intrate	Preţul de vânzare cu amănuntul minus TVA	-	Valoarea marjei brute

Ex.2. Determinarea costului de intrare al mărfurilor pe baza preţului de vânzare cu amănuntul când se cunoaşte cota procentuală al marjei brute şi volumul aprovizionării

Cantitate mărfurilor A cumpărate este de 1.000 buc, preţul de vânzare cu amănuntul este 37,20 lei (30 lei + 24% TVA) şi marja brută 25% din preţul de vânzare cu amănuntul fără TVA.

Scanned with OKEN Scanner

Costul mărfurilor A la intrarea în gestiunea entităţii se determină astfel:

	Preţ de vânzare cu amănuntul - TVA (lei)	Marja brută *din preţ*		Profitul brut (lei)	*Costul stocului la intrare* (lei)
		%	lei		
A	1	2	3 =1*2	4	5= 1- 3
Marfa A	(1.000 buc*30 lei) 30.000	25%	7.500	7.500	22.500
Valoare unitară marfa A	(1buc*30 lei) 30,00	25%	7,50	7,50	22,50

Înregistrarea în contabilitate se face în momentul aprovizionării, moment în care acestea sunt înregistrate la costul determinat din preţul de vânzare cu amănuntul minus TVA, pe baza marjei brute, moment în se înregistrează şi marja brută şi TAV neexigibilă:

371 Mărfuri	**%**		**37.200**
	401 Furnizori	**22.500**	
	378 Diferenţe de preţ la mărfuri	**7.500**	
	4428 TVA neexigibilă	**7.200**	

C. Costul stocurilor ce reprezintă prestări de servicii

Prestările de servicii sunt recunoscute la stocurile nemateriale în condiţiile în care aceste nu sunt finalizate la sfârşitul perioadei şi valoare ataşată, la care se evaluează, este *costul prestării serviciului.*

Costul prestării de servicii include:

- manopera şi alte costuri legate de personalul direct angajate în furnizarea serviciului;
- costurile cu personalul de supervizare şi
- cheltuielile generale atribuite serviciului.

Nu sunt incluse în costul prestaţiei, fiind recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei în care au apărut, următoarele:

- manopera şi alte costuri legate de vânzare şi
- costurile personalului angajat în administraţia generală.

Ex. 1. Determinarea costului serviciilor de consultanţă în domeniul siguranţei în construcţii de complexitate minimă[8]

Structura costului este următoarea:

[8] Exemple preluate din Ghid practic pentru înţelegerea şi aplicarea standardelor Internaţionale de Contabilitate. Stocuri, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2004, pg.129

Scanned with OKEN Scanner

- salarii directe		5.900, 00 lei
- contribuţia angajatorului		1.587,10 lei
- asigurări sociale (20,8 %)	1.227,20	
- fond de şomaj (0,5 %)	29,50	
- fond de sănătate (5,2 %))	306,80	
- fond de risc (0,15%)	8,85	
- fond de garantare a creanţelor salariale (0,25 %)	14,75	
I. Total manoperă		7.487,10 lei
II Costuri indirecte (10% din manoperă)		748,71 lei
Total cost (I + II)		**8.235,81 lei**

Ex. 2. Determinarea costului orar al reparaţiei executate la o maşină automată de spălat rufe

Structura costului este următoarea:

- salarii directe		29,75 lei
- contribuţia angajatorului		8,70 lei
- asigurări sociale (20,8 %)	6,89	
- fond de şomaj (0,5 %)	0,15	
- fond de sănătate (5,2 %))	1,55	
- fond de risc (0,15%)	0,04	
- fond de garantare a creanţelor salariale (0,25 %)	0,07	
I. Total manoperă		38,45 lei
- preliminări pentru concedii (12% din total manoperă)		4,61 lei
II Total costuri directe/oră		43,04 lei
III Costuri indirecte (15% din manoperă)		6,46 lei
Total cost (I + II)		**49,50 lei**

Preliminările aferente concediului de odihnă se impun în condiţiile salarizării personalului în acord, adică după numărul de ore de servicii prestate şi costul acestora, drept pentru care şi mărime concediului de odihnă depinde de timpul lucrat, corespunzător lucrărilor executate şi costul acestora.

Precizări

1. Costurile referitoare la vânzarea serviciilor şi costurile aferente personalului administrativ şi de conducere sunt recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei în care au fost angajate, influenţând direct rezultatul perioadei.

2. Tariful pentru diagnostic este stabilit anterior (de exemplu 15 lei dacă acesta se face la sediul societăţii şi 45 lei la domiciliul clientului) şi se achită după constatarea defectului, urmând ca în funcţie de gravitatea acestuia clientul să hotărască dacă face sau nu reparaţia.

Scanned with OKEN Scanner

3. Costul prestaţiilor de servicii de acelaşi fel sau similare se diferenţiază în funcţie de nivelul de execuţie, de confort, de complexitate – servicii normale sau de urgenţă, realizate la sediul societăţii sau la domiciliul clientului. Costul prestaţie de bază fiind cel aferent realizării în condiţii normale la sediul societăţii şi cu un nivel de complexitate mediu, iar pentru complexitate acest cost se ajustează cu cote procentuale corespunzătore.

1.3.2.2. Evaluarea la ieşire din gestiune a stocurilor (consum, vânzare)

Evaluarea la ieşire a elementelor de stocuri se face:

- la *valoarea de intrare*, când elementele de stoc sunt identificabile individual sau
- la *o valoare determinată, calculată,* atunci când elementele de stoc sunt neidentificabile, confundabile.

Atunci când evaluarea la ieşire se face la o valoare calculată, aceasta se determină prin folosirea uneia din metodele de evaluare: *primul intrat - primul ieşit* (*FIFO)* şi *costul* mediu ponderat (CMP).

- **FIFO, primul intrat - primul ieşit.** Metodă presupune evaluarea stocurilor la ieşire la costul de achiziţie sau de producţie al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al lotului următor, în ordine cronologică, şi soldul final se evaluează la costurile celor mai recente elemente de stoc achiziţionate sau produse.
- **Costul mediu ponderat (CMP).** Metoda presupune evaluarea la ieşirea din gestiune a stocurilor la costul mediu ponderat calculat după fiecare intrare sau periodic, la sfârşitul lunii pentru luna următoare. Evaluarea stocului final se face la valoarea costului mediu ponderat aferent ultimei ieşiri.

Formula de calcul al costului mediu ponderat, aplicată după fiecare intrare, este următoarea:

$$\text{Costul mediu ponderat} = \frac{\text{Valoarea stocului iniţial înaintea intrării + Valoarea intrată}}{\text{Cantitate stocului iniţial înaintea intrării + Cantitatea intrată}}$$

Scanned with OKEN Scanner

Ex. 1. Evaluarea stocurilor la ieşirea din gestiune folosind metoda FIFO şi CMP cunoscând următoarele informaţii[9]

Data	Explicaţia	Cantitate (Q)	Preţ unitar (Pu)	Valoare
1.12	Sold iniţial	40	40	1.200
10.12	intrare	60	31	1.860
12-12	consum	50	?	?
15.12	intrare	10	32	320
20.12	consum	30	?	?
21.12	intrare	25	32	800
25.12	consum	10	?	?
27.12	intrare	30	34	1.020
28.12	consum	35	?	?
	Total intrări **Total ieşiri**	**125** **125**		**4.000** **?**

Costurile medii ponderate utilizate pentru evaluarea consumurilor de stocuri din cursul lunii s-au stabilit după fiecare intrare astfel:

CMP la 10.12 = (40*30+60*31)/(40+60) = 3.060/100 = 30,60 lei
CMP la 15.12 = [(100-50)*30,6 + (10*32)]/(50 +10) = 1.850/60 = 30,83 lei
CMP la 21.12 = [25*32+(110-80)*30,83]/(25 +30) = 1.724,90/55= 31,36 lei
CMP la 27.12 = [(30*349 + (45*31,36)]/(30 + 45) = 2.431,20/75= 32,42 lei

Fişa stoculu„i, cu intrările, consumurile şi calculele aferente, este următoarea:

[9] Exemplul preluat din Ghid practic, Ministerul Finanţelor Publice, Editura Irecson, Bucureşti 2006

Scanned with OKEN Scanner

Data	Explicaţii	Aprovizionare			FIFO				CMP			
		Q	Pu	Val	Dare în consum	Stoc			Dare în consum	Stoc		
						Q	Calcul	Val		Q	Calcul	Val
1.12	Stoc I	40	30	1.200		40	40*30	1.200		40	40*30	1.200
10.12	Aprov	60	31	1.860		40 60	40*30 60*31	1.200 1.860		100	100*30,6	3.060
12-12	Consum				40*30=1200 10*31=310	50	31	1.550	50*30,6=1.539	50	50/30,6	1.530
15.12	Aprov	10	32	320		50 10	50*31 10*32	1.550 320		60	60*30,83	1.850
20.12	Consum				30*31=930	20 10	20*31 10*31	620 320	30*30,83=925	30	30*30,83	925
21.12	Aprov	25	32	800		20 10 25	20*31 10*32 25*32	620 320 800		55	55*31,36	1.725
25.12	Consum				10*31=310	10 10 25	10*31 10*32 25*32	310 320 800	10*31,36=313,6	45	45*31,36	1.411,2
27.12	Aprov	30	34	1.020		10 10 25 30	10*31 10*32 25*32 30*43	31 320 800 1.020		75	75*32.42	2.431,2
28.12	Consum				10*31=310 10*32=320 15*32=480	**10** **30**	**10*32** **30*43**	**320** **1.020**	35*32,42=1.134,7	**40**	**40*32,42**	**1.296,8**
Total		**165**	**31,5**	**5.200**	**3.860 lei**	**10** **30**	**10*32** **30*43**	**1.340**	**3.903,30 lei**	**40**	**40*32,42**	**1.296,8**
Venituri din exploatare					**4.500 lei**				**4.500 lei**			
Cheltuieli de exploatare, cu materia prime					**3.860 lei**				**3.903,30**			
Rezultatul exploatării din contul de profit şi pierdere					640				596,70			
Valoarea stocurilor în bilanţ								**1.340**				**1.296,8**

Scanned with OKEN Scanner

Dacă sintetizăm conţinutul fişei stocului, informaţiile care ne interesează pentru înregistrarea în contabilitate al intrărilor şi consumurilor sunt următoarele:

Data şi explicaţia	Cantitate (Q)	Preţ unitar (Pu)	Valoare
01.12 Sold iniţial	40	40	1.200
Decembrie intrări şi ieşiri			
Total intrări	125		4.000
Total ieşiri	125		
FIFO	125		3.860,00
CMP	125		3.903,30
31.12 Sold final			
FIFO	10 30	32 43	320 1.020 1.340
CMP	40	42,42	1.296,8

Observaţii

1. Aplicarea metodelor de evaluare la ieşire implică întocmirea unei fişe a stocului cu o structură specifică (similară structurii prezentate în exemplul anterior).

2. La aplicarea metodei FIFO cheltuielile cu stocurile consumate sunt mai mici, în comparaţie cu metoda CMP, ceea ce determină un profit superior în raport cu venitul obţinut din valorificarea stocurilor.

3. La aplicarea metodei CMP cheltuielile cu stocurile consumate au o valoare medie, ceea ce le apropie de realitate şi implicit profit înregistrat este mai real.

1.3.2.3. Evaluarea la inventariere şi închiderea exerciţiului

Evaluarea la inventariere

Evaluarea la inventariere presupune stabilirea *valorii realizabile nete (VRN).*

Valoarea realizabilă netă este preţul de vânzare estimat, ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, *minus* costurile pentru finalizare şi costul aferent vânzării.

Valoarea realizabilă netă se determină, cu ocazia inventarierii, separat pentru fiecare element de stoc şi se ţine cont de fluctuaţiile de preţ.

Evaluarea la închiderea exerciţiului financiar

După inventariere şi evaluarea la inventariere se face evaluare aferentă încheierii exerciţiului când se compară, pe fiecare element de stoc, costul la care stocul este înregistrat în contabilitate cu valoarea realizabilă netă aferentă, stabilită la inventariere, şi se optează pentru *minimul între valoarea realizabilă netă (VRN) şi cost.*

Acest tratament de evaluare, minimul între valoarea realizabilă netă (VRN) şi cost, este consecinţa aplicării principiului prudenţei, conform căruia:

Scanned with OKEN Scanner

- majorările de valoare, înregistrate la sfârşitul exerciţiului şi determinate de valoarea realizabilă netă mai mare decât costul, nu sunt luate în considerare la elementele de stocuri, acestea rămânând înregistrate la costul istoric, la care sunt deja înregistrate, şi

- sunt luate în considerare deprecierile determinate de diminuarea valorii de piaţă, în condiţiile în care valoarea realizabilă netă este mai mică decât costul stocurilor.

În aceste condiţii, elementele de stoc care au înregistrat majorări de preţ rămân evaluate la costul istoric, iar elementele ale căror preţuri de piaţă au scăzut sunt evaluate la valoarea ce reprezintă valoarea de piaţă posibil de obţinut la valorificare, la valoarea realizabilă netă.

Ex. 1. Determinarea valorii la care stocurile sunt prezentat în bilanţ când se cunoaşte cotul de achiziţie şi valoarea realizabilă netă stabilită la inventariere

Element de stoc mărfuri	Cost de achiziţie	Valoarea de piaţă VRN *	Minim dintre cost şi VRN	Abatere
Stoc 1	1.000	900	900	*- 100*
Stoc 2	800	880	800	+ 80
Stoc 3	5.000	4.500	4.500	*- 500*
Stoc 4	15.000	16.000	15.000	+1.000
Stoc 5	2.000	2.050	2.000	+ 50
Total	**23.800**	**24.330**	**23.200**	**+ 530**
Se înregistrează ca ***ajustare de valoare, depreciere*** în exerciţiul în care s-a semnalat 6814 = 39X				*Abaterile luate în considerare sunt aferente Stocurilor 1 şi 3* *- 600*
În bilanţ valoarea stocurilor va fi dată de: Soldul conturile 3XX – 39X (deprecierea) (23.800–600 = 23.200)			**23.200**	

În contabilitate ajustările de valoare reprezintă deprecieri, deprecieri care se înregistrează la închiderea exerciţiului în care s-au semnalat astfel:

6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	**397** Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	600	600

Precizări

1. În bilanţ valoarea stocurilor va fi dată de diferenţa dinte soldul contului 371 şi al contului de depreciere 397. Conform exemplului nostru valoarea la care mărfurile sunt reprezentate în bilanţ este de 23.200 lei (23.800–600).

Scanned with OKEN Scanner

2. Orice creştere de valoare înregistrată în perioada următoare va determina o apreciere, ceea ce implică diminuarea ajustării şi înregistrarea unui venit, înregistrarea în contabilitate se face în funcţie de natura stocului, astfel:

39X Ajustări pentru deprecierea	7814 Venituri din ajustări pt. deprecierea activelor circulante	Valoarea aprecierii	Valoarea aprecierii

3. Nu se înregistrează ajustare de valoare la stocurile care, folosite în producţie, generează produse, servicii care se valorifică la preţuri de vânzare egal sau mai mare ca şi costul lor.

4. Contabilizarea cheltuielilor generate de stocuri se face în corelaţie cu veniturile generate, aplicându-se *principiul conectării cheltuielilor cu veniturile* (se scad din gestiune stocuri, trecându-se pe cheltuieli, când sunt vândute şi sunt generate venituri din vânzare sau sunt consumate şi se obţin alte stocuri care se vor valorifica ulterior).

1.3.3. Întrebări de autoevaluare

1. Care din următoarele reguli generale de evaluare al stocurilor este recomandată în standardul IAS 2 Stocuri:

a. stocurile trebuie evaluate la valoare cea mai mică dintre valoarea de vânzare şi cost;

b. stocurile trebuie evaluate la valoare cea mai mică dintre valoarea realizabilă netă şi cost;

c. stocurile trebuie evaluate la valoare la cea mai mare dintre valoare realizabilă netă şi cost.

2. SC A realizează trei produse, conform planului de producţie. Volumului de producţie realizat se prezintă astfel: produsul A, produs principal – 3.000 buc. şi produsul B, produs secundar – 200 buc. Pentru realizarea producţiei cheltuielile totale sunt de 55.500 lei formate din: cheltuieli cu materiile prime – 35.200 lei, din care 200 lei consumuri peste norme, manopera directă – 10.000 lei, cheltuieli indirecte variabile – 5.000 lei, cheltuieli indirecte fixe – 3.000 lei, cheltuieli generale de administraţie – 1.500 lei, cheltuieli de desfacere şi depozitare - 1.000 lei.

Să se stabilească:

a. costul aferent produselor finite şi costul unitar pe fiecare produs, folosind ca bază de delimitare a costului produsului secundar a cărui valoarea realizabilă netă de 1.500 lei;

b. cheltuielile ce nu se includ în costul produselor şi sunt recunoscute ca şi cheltuieli ale perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

3. Se cunosc următoarele informaţii privind materia primă X:
- stocul la 1 ianuarie este de 10.000 kg evaluat la 20.000 lei (2 lei/kg);
- intrări în cursul lunii la - 07.01 – 20.000 kg la un cost de 42.000 lei (2,10 lei/kg)
- 10.01 – 30.000 kg la un cost de 69.000 lei(2,30 lei/kg);
- ieşiri în cursul lunii la – 08.01 – 27.000 kg
- 14.01 – 32.000 kg.

Să se determine valoarea consumurilor de materii folosind metoda FIFO şi metoda costul mediu ponderat (cost determinat după fiecare intrare) şi explicaţi influenţa consumurilor asupra costului produsului şi a valorii stocului la sfârşitul luni.

4. SC B fabrică din aceiaşi materie primă trei produse finite. Volumul producţiei realizate este 13.000 kg defalcat pe produsele finite astfel: produsul A – 4.000 kg, produsul B - 2.000 kg şi produsul C - 7.000 kg. Cheltuielile aferente activităţii desfăşurate este de 95.200 lei, formate din:
- cheltuieli cu materiile prime 40.000 lei
- cheltuielile cu manopera 35.000 lei
- cheltuielile cu amortizarea şi întreţinerea secţiei de producţie 5.600 lei
- cheltuieli de cheltuieli de administraţie 12.000 lei
- cheltuieli de depozitare 2.500 lei.

Să se determine costul aferent producţiei şi costul perioadei şi costul total şi unitar al fiecărui produs finit fabricat.

5. SC Practic înregistrează, în condiţiile realizării producţiei conform planului de producţie şi a utilizării normale a capacităţii de producţie, următoarele cheltuieli:
- cheltuieli materiale directe – 5 lei/unitate produsă
- manopera directă - 2,50 lei/unitate produsă
- cheltuieli fixe totale - 2.000 lei
- cheltuieli fixe unitare - 0,50 lei/unitate produsă.

Producţia realizată, în condiţiile utilizării normale a capacităţii de producţie, este de 4.000 unităţi produse.

Aplicând recomandările din IAS 2 privind alocarea regiei fixe, să se determine:
a. costul unitar şi total al producţiei obţinute în condiţii normale;
b. costul unitar şi total în condiţiile obţinerii unei producţii de 5.500 unităţi şi
c. costul unitar şi total în condiţiile obţinerii unei producţii de 3.000 unităţi.

6. SC Practic deţine la 31 decembrie un stoc de piese de schimb înregistrate la cost de achiziţie. Reperele rămase pe stoc sunt cele achiziţionate cel mai recent, deoarece consumurile au fost evaluate folosind metoda FIFO.

În urma inventarierii şi evaluării făcute situaţia stocului de piese de schimb pe repere se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Piese de schimb Reper	Cantitate (buc)	Cost de achiziţie unitar (lei)	Valoare de piaţă Valoarea realizabilă netă (VRN) (lei)
1	27	78,80	799,00
2	6	427,50	427,50
3	41	189,45	185,60
4	5	40,30	40,30
5	18	89,75	98,85
6	14	37,65	40,10
7	10	5,70	6,10

Să se determine, conform IAS 2, următoarele:

a. valoare la care se evaluează fiecare reper, valoare stocului pe fiecare reper şi valoarea totală a stocului de piesele de schimb la care acesta se recunoaşte la 31 decembrie în situaţiile financiare şi

b. dacă piesele de schimb sunt depreciate, valoarea deprecierii şi tratamentul contabil aplicat deprecierii.

7. SC Prestări, specializată în reparaţii instalaţii profesionale de gătit, realizează reparaţii la o plită de gătit din blocul alimentar al hotelului H.

Să se determine costul reparaţiei în condiţiile în care se cunosc următoarele informaţii:

- manoperă aferentă revizie robinet pentru gaz presiune redusă 143,85 lei
- manoperă demontat şi montat robinet pentru remediere 91,35 lei
- manoperă demontat şi montat arzător 195,25 lei
- manoperă verificări etanşeitate ţevi 105,25 lei
- robinet pentru presiune redusă 2595,10 lei
- garnituri de etanşeizare ţevi 49,15 lei
- contribuţia angajatorului la asigurări sociale (20,8%), asigurări de sănătate (5,2%), fondul de şomaj (0,5%), fond de risc (0,15%) şi fond de garantare şi plată a creanţelor salariale (0,25%)
- costuri indirecte/comune - 15% din total manoperă
- deplasarea la sediul clientului – 10% din costul directe ale prestaţiei.

8. SC Comat, cu profil comercial, vinde o gamă variată de mărfuri alimentare şi care au marje diferite de profit delimitate pe categorii de mărfuri.

Conform IAS 2 costul se determină ca diferenţă între preţ de vânzare cu amănuntul şi marja brută.

Să se determine profitul brut şi costul unitar pe fiecare categorie de marfă în condiţiile în care se cunosc marja brută şi preţul de vânzare cu amănuntul pe categorii de mărfuri:

	Categorii de mărfuri				
	A	B	C	D	E
Marja brută din preţ (%)	50%	25%	60%	10%	20%
Preţul de vânzare cu amănuntul unitar (lei)	3,70	3,70	3,70	3,70	3,70

Scanned with OKEN Scanner

1.4. Standardul IAS 36 „Deprecierea activelor"

1.4.1.Elemente semnificative - scop şi obiective, aplicabilitate, definiţii şi recunoaşterea deprecierii activelor

a. Scopul şi obiectivele standardului

Obiectivul acestui standard este de a descrie procedurile pe care o entitate trebuie să le aplice pentru a se asigura că *activele ei nu sunt înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor recuperabilă.*

Se apreciază că un activ este înregistrat la o valoare mai mare decât valoarea recuperabilă dacă valoarea sa contabilă depăşeşte valoarea recuperabilă din folosirea sau vânzarea activului şi într-o astfel de situaţie, activul este descris ca depreciat şi se impune entităţii să recunoască o pierdere din depreciere. Deci, pentru a verifica existenţa unei deprecieri se impune compararea valorii contabile nete cu valoarea recuperabilă.

O entitate dobândeşte şi utilizează active cu speranţa obţineri de avantaje economice viitoare. Evaluarea iniţială a acestor avantaje se face de cele mai multe ori la un cost de achiziţie sau la un cost de producţie. Unele active (de exemplu, stocurile) îşi consumă avantajele dintr-o dată, valoarea lor fiind trecută pe cheltuieli, în timp ce altele, precum imobilizările necorporale şi corporale, îşi consumă avantajele economice treptat iar acest consum este reflectat în contabilitate prin cheltuieli cu amortizarea. La un moment dat, putem constata că avantajele economice asociate unui activ sunt substanţial mai mici decât cele estimate iniţial. În această situaţie, entitatea nu mai poate reflecta în bilanţ activul respectiv la valoarea contabilă netă, ci va trebui să ţină seama de pierderea de valoare.

b. Aplicabilitatea standardului

IAS 36 trebuie aplicat în contabilitatea deprecierii tuturor activelor, altele decât:

- stocuri (a se vedea IAS 2 „Stocuri");
- active ce rezultă din contractele de construcţii (a se vedea IAS 11 „Contracte de construcţii");
- creanţe privind impozitul amânat (a se vedea IAS 12 „Impozitul pe profit");
- active rezultate din beneficii ale angajaţilor (a se vedea IAS 19 „Beneficiile angajaţilor");
- active financiare ce sunt incluse în aria de aplicabilitate a IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare";

Scanned with OKEN Scanner

- investiţii imobiliare evaluate la valoarea justă (a se vedea IAS 40 „Investiţii imobiliare");
- active biologice aferente activităţii agricole care sunt evaluate la valoarea justă minus costurile estimate la punctul de vânzare (a se vedea IAS 41 „Agricultura");
- Costuri de achiziţie amânate şi active intangibile care rezultă din drepturile contractuale ale asigurătorului conform contractelor de asigurare ce sunt cuprinse în aria de aplicabilitate a IFRS 4 „Contracte de asigurare";
- Active ne-curente (sau grupuri destinate cedării) clasificate ca fiind deţinute pentru vânzare, în concordanţă cu IFRS 5 „Active ne-curente deţinute pentru vânzare şi operaţiuni discontinue".

Cu alte cuvinte, acest standard se aplică activelor ce sunt înregistrate la valoarea reevaluată (valoare justă) pe baza altor Standarde Internaţionale de Contabilitate, cum este cazul tratamentului contabil alternativ permis, descris în IAS 16, Imobilizări corporale.

Activele cărora li se aplica de regulă IAS 36 sunt terenuri, clădiri, maşini şi echipamente, active intangibile, investiţii în filiale,..., a căror înregistrare se face la cost, precum şi altor active înregistrate pe modelul valorii de piaţă conform IAS 16 şi IAS 38.

c. Definiţii cheie in IAS 36

Pierderea din depreciere este suma cu care valoarea contabilă a unui activ depăşeşte valoarea sa recuperabilă. Pierderea apare, aşadar, atunci când valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea netă contabilă a activului.

Valoarea contabilă (netă) reprezintă valoarea de intrare din care se scad amortizarea cumulată şi alte deprecieri constatate anterior momentului în care se face evaluarea.

Valoarea recuperabilă se stabileşte, la rândul ei, prin compararea *valorii juste diminuate cu costurile de vânzare a activului* supus evaluării cu *valoarea* lui *de utilizare* şi este cea mai mare dintre aceste două mărimi. Dacă una din cele două valori este mai mare decât valoarea netă contabilă a activului, atunci activul nu este depreciat.

Valoarea justă diminuată cu costurile de vânzare este suma care se poate obţine din vânzarea unui activ în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective, prin voinţa unor părţi aflate în cunoştinţă de cauză, mai puţin costurile cedării (costurile suplimentare atribuibile direct cedării activului, cum sunt costurile de degajare a activului şi cele ocazionate de aducerea activului în stare de vânzare).

Valoarea de utilizare este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de numerar estimate, care se aşteaptă să fie generate ca urmare a utilizării activului în mod continuu, precum şi din cedarea acestuia la sfârşitul duratei de viaţă utilă.

O unitate generatoare de numerar este cel mai mic grup identificabil de active care generează intrări de numerar din utilizarea continuă, intrări care sunt în mare măsură independente de intrările de numerar generate de alte active sau grupuri de active, în plus sunt deduse datoriile aferente activelor dacă există.

Scanned with OKEN Scanner

d. Recunoaşterea deprecierii

O entitate trebuie să stabilească la data fiecărui bilanţ contabil dacă există vreun indiciu potrivit căruia un activ poate fi depreciat şi pentru activele faţă de care există indicii trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului.

Indiciile pe care le poate avea la dispoziţie o entitate provin din **surse externe** ce pot fi luate în considerare pentru depreciere:

- scăderea valorii de piaţă a unui activ ca efect al trecerii timpului sau al utilizării normale;
- modificări negative în mediul tehnologic, de piaţă, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piaţa pe care un activ este consacrat;
- ratele de piaţă ale dobânzilor sau alte rate ale rentabilităţii investiţiilor de pe piaţă au crescut în cursul perioadei şi este posibil ca aceste creşteri să afecteze rata de actualizare utilizată în calcularea valorii de utilizare a unui activ şi să scadă semnificativ valoarea recuperabilă a acestuia;
- valoarea contabilă a activelor nete ale întreprinderii raportoare este mai mare decât capitalizarea sa de piaţă;
- este disponibilă dovada uzurii morale sau fizice a unui activ;

Indicii pot proveni şi din **surse interne** care aduc dovezi referitoare la învechire sau deteriorare fizică a activelor, modificări privind durata sau modul de utilizare a activelor, modificări care includ planuri de întrerupere sau restructurare a activităţii căreia îi aparţine un activ, precum şi dovezi care indică faptul că un activ are rezultate mai slabe decât cele aşteptate sau implică depăşiri semnificative ale costurilor (exemplu: o societate concurentă dezvoltă o linie de fabricaţie a unor produse de aceeaşi calitate, dar comercializate la un preţ mai scăzut, datorită faptului că are un consum mai redus de energie. În acest caz, există un indiciu că linia de fabricaţie a firmei ar putea fi depreciată).

Pe lângă sursele externe şi interne, o societatea poate avea indicii din **raportarea internă** referitoare la:

- fluxurilor de numerar pentru achiziţionarea activului, exploatarea şi întreţinerea lui sunt semnificativ mai mari decât necesarul iniţial previzionat;
- fluxurilor actuale nete de numerar sau a profitului sau pierderii din exploatare generate de activ sunt semnificativ mai slabe decât cele previzionate;
- scăderea fluxurilor nete de numerar previzionate sau a profitului din exploatare sau creşterea pierderilor generate de activ;
- pierderi din exploatare sau ieşiri nete de numerar pentru activul respectiv, atunci când cifrele perioadei curente sunt similare cu cele previzionate.

În plus, valoarea recuperabilă trebuie estimată anual, chiar dacă nu există indicii de depreciere, pentru: *active necorporale cu o durată de viaţă utilă nedefinită* (deoarece, de

Scanned with OKEN Scanner

regulă, acestea nu se amortizează) şi *pentru active necorporale care nu sunt gata de utilizare* (deoarece, abilitatea acestora de a produce avantaje viitoare pentru recuperarea valorii contabile este mai incertă înainte de utilizare).

1.4.2.Evaluarea unei pierderi din depreciere

În recunoaşterea şi evaluarea unei pierderi din depreciere este necesară parcurgerea următorului algoritm:

1. Determinarea valorii recuperabile

Conform IAS 36, există trei situaţii sau trei reguli aplicabile determinării valorii recuperabile unui activ individual:

Regula 1: Dacă valoarea justă, mai puţin costurile vânzării, sau valoarea de utilizare a activului sunt mai mari decât valoarea contabilă, atunci activul nu este depreciat şi nu mai are rost calcularea sau estimarea valorii recuperabile. – IAS 36.19.

Regula 2: Dacă valoarea justă, mai puţin costurile vânzării nu poate fi rezonabil estimată pentru că nu există o bază pentru a se face o estimare sigură a sumei ce se poate obţine din vânzarea activului de bună voie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv, atunci valoarea recuperabilă a activului poate fi considerată ca fiind valoarea lui de utilizare – IAS 36.20.

Regula 3: Dacă activul este deţinut în special pentru a fi vândut, valoarea recuperabilă a activului poate fi considerată egală cu valoarea sa justă mai puţin costurile vânzării – IAS 36.21.

2. Determinarea valorii juste, mai puţin costurile vânzării

IAS 36 stipulează câteva situaţii sau Reguli de determinare a valorii juste, mai puţin costurile vânzării, astfel:

Regula 1: Dacă există un contract ferm de vânzare, valoarea justă mai puţin costurile vânzării este chiar preţul tranzacţiei cu preţ determinat obiectiv, preţ ce este ajustat în funcţie de costurile suplimentare care ar fi direct atribuibile cedării activului – IAS 36.25.

Regula 2: Dacă nu există nici un contract de vânzare, dar un activ este tranzacţionat pe o piaţă activă, valoarea justă mai puţin costurile vânzării este preţul de piaţă al activului, mai puţin costurile cedării.

Când preţurile curente de licitaţie nu sunt disponibile, preţul celei mai recente tranzacţii poate furniza o bază pe care se poate estima preţul net de vânzare, ceea ce demonstrează că nu s-au înregistrat modificări semnificative ale circumstanţelor economice între data tranzacţiei şi data la care este realizată estimarea. – IAS 36.26

Regula 3: Dacă nu există nici un contract de vânzare sau o piaţă activă pentru un activ, valoarea justă mai puţin costurile vânzării se bazează pe cele mai bune informaţii disponibile pentru a reflecta suma pe care o întreprindere ar putea să o obţină, la data bilanţului, din vânzarea activului de bună voie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în

Scanned with OKEN Scanner

cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv, după deducerea costurilor de cedare. – IAS 36.27.

Costurile vânzării se referă la costurile directe legate de procesul vânzării activului, cum ar fi:

- costurile juridice, taxele poştale, şi taxe pentru tranzacţii similare;
- costurile de deplasare a activului;
- costuri directe suplimentare pentru a aduce un activ în condiţie optimă pentru vânzare.

3. Determinarea valorii de utilizare

Pentru stabilirea *valorii de utilizare* se parcurg doi paşi:

- se estimează intrările şi ieşirile de numerar generate de folosirea continuă a activului şi de eventuala sa vânzare;
- acestor fluxuri viitoare de trezorerie li se aplică o rată de actualizare adecvată.

Fluxurile viitoare de trezorerie trebuie stabilite având în vedere: cele mai bune estimări financiare pe care se bazează conducerea întreprinderii.

4. Determinarea ratei de actualizare

Rata de actualizare trebuie să fie o rată care să reflecte estimările actuale cu privire la valoarea în timp a monedei şi cu privire la riscurile specifice activului avut în vedere. Ca puncte de plecare în stabilirea ratei de actualizare, se pot reţine:

- costul mediu al capitalului întreprinderii;
- rata marginală a dobânzii la împrumuturile pe care le ia întreprinderea;
- alte rate ale dobânzii la împrumuturi.

Recunoaşterea unei pierderi din depreciere presupune înregistrarea unei cheltuieli în contul de profit şi pierdere, cu excepţia cazului în care există o rezervă din reevaluare pentru activul respectiv, când va fi afectată rezerva respectivă până la epuizarea acesteia, iar restul afectează cheltuielile. După recunoaşterea unei pierderi din depreciere, amortizarea activului va fi ajustată în perioadele următoare, în vederea repartizării valorii contabile nete revizuite a activului, mai puţin valoarea reziduală, în mod sistematic, pe toată durata de viaţă utilă rămasă.

După recunoaşterea unei pierderi din depreciere, amortizarea activului trebuie ajustată în perioadele viitoare pentru a aloca valoarea contabilă revizuită a activului, mai puţin valoarea lui reziduală (dacă există vreuna), pe o bază sistematică de-a lungul duratei de viaţă utilă rămase.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu de estimare a unei pierderi din deprecierea unui activ

O societate dispune de un echipament tehnologic despre care se cunosc următoarele informaţii:

- valoarea de intrare – 80.000 lei;
- amortizarea cumulată – 24.000 lei;
- durata de viaţă rămasă – 10 ani;
- valoarea de utilizare estimată – 52.000 lei;
- preţul de vânzare – 57.000 lei;
- cheltuielile ocazionate de vânzare – 3.000 lei.

Se cere identificarea existenţei unei deprecieri şi calculul şi înregistrarea pierderii din depreciere, dacă există.

Valoarea netă contabilă = 80.000 – 24.000 = 56.000 lei.

Valoarea recuperabilă = max [52.000; (57.000-3.000)] = max (52.000; 54.000) = 54.000 lei.

Valoarea recuperabilă este mai mică decât valoarea contabilă netă, rezultă:

Pierderea din depreciere = 54.000 – 56.000 = 2.000 lei.

Înregistrarea contabilă a pierderii din depreciere este:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	=	**2913** Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor,...	**2.000**	**2.000**

În perioadele următoare, cheltuiala cu amortizarea contabilă va fi de: 54.000/10 ani = 5.400 lei şi nu de 56.000/10 ani = 5.600 lei.

Dacă nu este posibil să fie estimată valoarea recuperabilă a activului individual, întreprinderea trebuie să determine valoarea recuperabilă a unităţii generatoare de numerar căreia îi aparţine activul (unitatea generatoare de numerar a activului).

Valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată dacă:

- valoarea de utilizare a activului nu poate fi estimată ca o valoarea apropiată valorii juste mai puţin costurile vânzării acestuia (de exemplu, când fluxuri viitoare de numerar rezultate din utilizarea continuă a activului nu pot fi estimate ca fiind neglijabile); şi
- activul nu generează intrări de numerar din folosirea continuă, intrări ce sunt în mare măsură independente de acelea din alte active.

În astfel de cazuri, valoarea de utilizare şi, prin urmare, valoarea recuperabilă pot fi determinate doar pentru unitatea generatoare de numerar a activului.

Pentru determinarea *valorii de utilizare* a unui activ, o entitate trebuie să folosească *proiecţiile fluxului de numerar* (înainte de impozitul pe profit şi de costurile de finanţare),

Scanned with OKEN Scanner

precum şi *o rată de actualizare*, care reflectă evaluările pieţei curente ale valorii în timp a banilor şi riscurile specifice activului.

Exemplu: O societate deţine un utilaj, pentru care se cunosc următoarele informaţii:

- valoarea contabilă – 84.000 lei;
- amortizarea cumulată – 24.000 lei;
- durata utilă de viaţă rămasă – 4 ani;
- valoarea reziduală – 5.700 lei;
- valoarea fluxurilor de numerar viitoare estimate din exploatarea continuă a utilajului – 5.000 lei;
- rata de actualizare – 10%;
- valoarea justă a bunului – 19.000 lei;
- cheltuielile cu vânzarea – 2.000 lei.

Se cere să se estimeze dacă activul este depreciat şi în această eventualitate să se înregistreze pierderea din depreciere.

Valoarea netă contabilă = 84.000 – 24.000 = 60.000 lei.

Valoarea de utilizare =

$5.000/(1+0.10)+5.000/(1+0.10)^2+...+5.000/(1+0.10)^4+5.700/(1+0.05)^4 = 19.738,1$ lei.

Valoarea recuperabilă = max [19.738,1; (19.000-2.000)] =
max (19.738,1;17.000) = 19.738 lei.

Pierderea din depreciere = 60.000 – 19.738 = 40.260 lei
şi se înregistrează în contabilitate:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	=	**2913** Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor,...	**40.260**	**40.260**

În general, valoarea recuperabilă pentru un activ individual trebuie estimată, dacă însă acest lucru nu este posibil, pentru faptul că activul nu generează intrări de trezorerie decât în combinaţie cu alte active, atunci entitatea va trebui să determine valoarea recuperabilă pentru *unitatea generatoare de numerar* căreia îi aparţine activul.

Valoarea recuperabilă a unei unităţi generatoare de numerar se determină în acelaşi fel ca cea a unui activ individual, respectiv entitatea trebuie să identifice toate activele care au legătură cu unitatea generatoare de trezorerie care este analizată.

O pierdere din depreciere pentru o unitate generatoare de trezorerie trebuie să fie alocată pentru reducerea valorii nete contabile a activelor care fac parte din acea unitate, în următoarea ordine: *fond comercial,* dacă există, *celelalte active pe baza ponderii valorii contabile a fiecărui activ în valoarea contabilă totală.*

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: O firmă deţine o instalaţie (A) a cărei valoare contabilă netă este de 200.000 lei, despre care există indicii că este depreciată. Instalaţia nu generează fluxuri de numerar în mod independent, în sensul că ea este dependentă de un sistem de transport al produselor şi de locaţia în care este amplasată. Instalaţia de transport (B) are valoarea contabilă netă de 220.000 lei, iar clădirea (ca locaţie) are valoarea contabilă netă de 190.000 lei. Valoarea recuperabilă estimată pentru această unitate generatoare de trezorerie este de 550.000 lei.

Se cere calculul şi înregistrarea pierderii din depreciere.

Valoarea contabilă netă a UGT este de 610.000 lei mai mare decât valoarea recuperabilă estimată de 550.000 lei. Aşadar, deprecierea este de 610.000 – 550.000 = 60.000 lei şi se va repartiza astfel:

- instalaţia A: 60.000 × 200.000/610.000 = 19.672 lei
- instalaţia B: 60.000 × 220.000/610.000 = 21.639 lei
- clădirea: 60.000 × 190.000/610.000 = 18.689 lei

Pierderea de valoare se va contabiliza astfel:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	=	**%** **2912** Ajustări pentru deprecierea construcţiilor **2913** Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor,...	60.000	 18689 41.311

Valoarea contabilă a oricărui activ nu trebuie redusă sub cea mai mare valoare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare, valoarea de utilizare şi zero.

1.4.3.Reluarea unei pierderi din depreciere

La fiecare dată a bilanţului, o entitate trebuie să analizeze dacă există indicii că o pierdere din depreciere, recunoscută într-o perioadă anterioară, nu mai există sau s-a diminuat. În condiţiile modificării estimărilor precedente, pierderea din depreciere recunoscută pentru un activ *va fi reluată*. Important este faptul că valoarea contabilă a activului va creşte până la valoarea sa recuperabilă, dar fără a depăşi valoarea netă contabilă pe care ar fi avut-o activul dacă nu era depreciat. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ trebuie recunoscută în contul de rezultate (ca venit), cu excepţia cazului în care activul este înregistrat la valoarea reevaluată, atunci când reluarea pierderii este tratată ca o creştere din reevaluare. Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o unitate generatoare de numerar va fi alocată activelor unităţii în mod proporţional cu valorile contabile nete ale acelor active. Ca şi anterior, valoarea contabilă a unităţii

Scanned with OKEN Scanner

generatoare de trezorerie nu trebuie să depăşească valoarea netă contabilă determinată dacă nici o pierdere din depreciere nu ar fi fost recunoscută în anii anteriori.

Exemplu: O firmă deţine un utilaj, în următoarele condiţii:

- la 31.12.N:
  - valoarea de intrare – 200.000 lei;
  - amortizarea cumulată – 60.000 lei;
  - durata de viaţă rămasă – 10 ani;
  - valoarea de utilizare determinată – 130.000 lei;
  - valoarea justă – 142.000 lei;
  - cheltuielile ocazionate de vânzare – 6.000 lei.
- la 31 12 N+1, valoarea recuperabilă este estimată la:
  a) 118.000 lei;
  b) 132.000 lei.

Să se determine deprecierea activului în timp şi să se prezinte înregistrările contabile.

- la 31.12. N:
  Valoarea netă contabilă = 200.000 – 60.000 = 140.000 lei.
  Valoarea recuperabilă = max [130.000; (142.000 – 6.000)] = max (130.000; 136.000) = 136.000 lei.
  Pierderea din depreciere = 140.000 – 136.000 = 4.000 lei şi se înregistrează astfel:

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	=	**2913** Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor,...	4.000	4.000

Pentru perioadele următoare amortizarea va fi de: 136.000/10 ani = 13.600 lei.

- la 31.12.N+1:
  Situaţia a):
  Valoarea netă contabilă = 136.000 – 13.600 = 122.400 lei.
  Valoarea recuperabilă = 118.000 lei mai mică decât valoarea contabilă netă.
  Rezultă că noua depreciere este de 122.400 – 118.000 = 4.400 lei, care se înregistrează similar exerciţiului financiar anterior.

6813 Cheltuieli de exploatare privind ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	=	**2913** Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor,...	4.400	4.400

Situaţia b):

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea netă contabilă = 136.000 – 13.600 = 122.400 lei.

Valoarea recuperabilă = 132.000 mai mare decât valoarea contabilă netă.

Aprecierea este de 132.000 – 122.400 = 9.600 lei, care trebuie reluată.

Dacă activul nu era depreciat, valoarea netă contabilă în acest moment ar fi fost de 200.000 – 60.000 – 14.000* = 126.000 lei.

Aşadar, reluarea deprecierii nu trebuie să depăşească valoarea de 126.000 lei, adică aceasta este de: 126.000 – 122.400 = 3.600 lei şi se înregistrează astfel:

2913 Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor,...	=	7813 Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	3.600	3.600

1.4.4.Întrebări de autoevaluare

1. Conform IAS 36, o pierdere din depreciere trebuie recunoscută pentru o unitate generatoare de numerar numai dacă:

a) valoarea sa contabilă este mai mare decât valoarea sa recuperabilă;

b) valoarea recuperabilă este mai mare decât valoarea contabilă;

c) preţul net de vânzare este mai mic decât valoarea recuperabilă.

2. O societate deţine o clădire achiziţionată la 31.12.N-3 la valoarea contabilă de intrare de 150.000 lei, amortizată liniar în 10 ani. La sfârşitul duratei utile de viaţă valoarea reziduală este estimată la 40.000 lei. La finele anului N, preţul net de vânzare estimat este de 75.000 lei, iar valoarea de utilizare este de 70.000 lei.

Conform IAS 36 „Deprecierea activelor care este înregistrarea pierderii din depreciere la sfârşitul anului N:

a) 681 = 212 27.000

b) 681 = 212 30.000

c) 681 = 291 42.000

3. Ştiind că *n* reprezintă perioada de referinţă şi *i* reprezintă rata de actualizare, precizaţi care din următoarele relaţii matematice sunt folosite pentru determinarea valorii de utilizare a unei unităţi generatoare de numerar, potrivit IAS 36 „Deprecierea activelor".

4. Determinarea valorii de utilizare a unui activ se face pe baza fluxurilor viitoare de numerar ale activului, care trebuie să includă:

a) proiecţii ale intrărilor şi ieşirilor de numerar generate de folosirea continuă a activului, estimate de întreprindere;

Scanned with OKEN Scanner

b) proiecţii ale intrărilor şi ieşirilor de numerar generate de folosirea continuă a activului, precum şi fluxurile nete de numerar generate de vânzarea activului la sfârşitul vieţii sale, conform estimărilor făcute de întreprindere;
c) intrările şi ieşirile de numerar generate de folosirea continuă a activului, stabilite potrivit unei metodologii aprobate.

5. Valoarea recuperabilă a unui activ, potrivit IAS 36, reprezintă:
a) valoarea care se poate obţine prin utilizarea continuă a activului, inclusiv valoarea reziduală;
b) maximul dintre valoarea lui justă diminuată cu costurile vânzării şi valoarea lui de utilizare;
c) preţul net de vânzare al activului.

6. Un activ identificabil, în stare de utilizare continuă, are valoarea contabilă de 25.500 u.m., valoarea de utilizare de 20.000 u.m. şi valoarea justă diminuată cu costurile vânzării de 15.500 u.m.

Care va fi pierderea din depreciere ce trebuie recunoscută ca o cheltuială?
a) 2.000 u.m.;
b) 7.000 u.m.;
c) 5.500 u.m.

7. Un activ identificabil are valoarea recuperabilă de 15.000 u.m.; valoarea justă diminuată cu costurile vânzării corespunde valorii sale de utilizare, respectiv 15.000 u.m.; valoarea contabilă este 14.000 u.m. Potrivit IAS 36, care este pierderea din depreciere care va fi recunoscută în cheltuieli:
a) 1.000 u.m.;
b) 0;
c) nu se poate calcula deoarece nu se cunoaşte rata de actualizare.

8. Un activ identificabil este înregistrat la costul istoric de 20.000 u.m.; valoarea de utilizare a acestui activ, determinată pe baza unei rate de actualizare de 15%, este de 18.000 u.m., iar pe piaţă acest activ se vinde la 19.500 u.m. Potrivit IAS 36, care va fi pierderea din depreciere a acestui activ ce trebuie recunoscută în cheltuieli:
a) 500 u.m.;
b) 2.000 u.m.;
c) necunoscând valoarea contabilă nu se poate stabili dacă există pierdere din depreciere.

Răspunsuri corecte:
1 – a, 2 – c, 3 – factorul de actualizare este: 1/ (1+i)^n, 4 – b, 5 – b, 6 – c deoarece activul nu este depreciat, 7 – a

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

STANDARDELE INTERAŢIONALE DE CONTABILITATE REFERITOARE LA DATORIILE ÎNTREPRINDERII

Rezumat

Având în vedere standardele internaţionale de contabilitate şi raportare financiară, referitoare la datoriile întreprinderii, vom face în continuare aprofundări doar în legătură cu:

- provizioane, datorii şi active contingente (IAS 37),
- subvenţii guvernamentale (IAS 20) şi
- costurile îndatorării (IAS 23).

Rămân în afara aprofundării, standardele referitoare la alte datorii, cum sunt:

- impozitul pe profit (IAS 12),
- evenimente ce survin după data închideri exerciţiului (IAS 10),
- beneficiile angajaţilor (IAS 19)
- plăţile pe bază de acţiuni (IFRS 2),

standarde ce vor fi dezvoltate în cadrul altor discipline, urmând ca la disciplina care se ocupă cu raportarea situaţiilor financiare anuale să se dezvolte standardele referitoare la:

- prezentarea informaţiilor şi
- la măsurarea performanţelor întreprinderii.

2.1. Standardul IAS 37 „Provizioane, datorii şi active contigente"

Deoarece averea proprietarilor întreprinderilor este reprezentată de capitalurile proprii, pentru aceştia este foarte important să cunoască totalitatea datoriilor pe care le are entitatea la închiderea exerciţiului financiar.

În categoria datoriilor întreprinderii, provizioanele reprezintă o grupă aparte. Scadenţa lor poate fi într-o perioadă mai mare sau mai mică de un an, iar mărimea lor este adesea rezultatul unor estimări.

2.1.1. Elemente semnificative - scop, obiective, aplicabilitate, definiţii şi recunoaşterea provizioanelor

a. Scopul şi obiectivele standardului

IAS 37"Provizioane, datorii şi active contigente" are *scop* de a stabili cadrul care defineşte condiţiile de recunoaştere în bilanţ a provizioanelor regulile de evaluare şi situaţiile care implică prezentarea unor informaţii suplimentare în notele explicative, astfel încât să dea posibilitatea celor care utilizează informaţiile să înţeleagă natura, oportunitatea şi valoarea lor.

În contextul *obiectivelor* subiectele abordate de standard sunt:

- definirea provizioanelor, a datoriilor contigente şi a activelor contigente;
- diferenţierea provizioanelor de alte datorii precum şi de datoriile contigente şi evidenţierea lor separată;
- criteriile de recunoaştere a provizioanelor;
- evaluarea prin estimare a provizioanelor; şi
- prezentarea informaţiilor în situaţiile financiare anuale.

b. Aplicabilitatea standardului

Prezentul standard se aplică de către toate entităţile în procesul de contabilizare a provizioanelor, a datoriilor şi activelor contigente, cu excepţia:

- celor rezultate din contracte executorii(contracte în care niciuna dintre părţi nu şi-a îndeplinit obligaţiile, sau ambele părţi şi-au îndeplinit doar parţial şi în aceeaşi măsură obligaţiile) şi se exclud contractele cu titlu oneros(contracte în care costurile inevitabile implicate de îndeplinirea obligaţiilor contractuale depăşesc beneficiile economice estimate a se obţine din respectivul contract);contractul cu titlu oneros intră sub incidenţa IAS 37;
- celor care intră sub incidenţa altui standard

Standardul nu se aplică instrumentelor financiare(inclusiv garanţiile)care se află sub incidenţa IAS 39"Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare"

În situaţia în care un tip special de provizion, activ sau datorie contigentă cade sub incidenţa altui standard, se va aplica standardul respectiv, adică:

- contractele de construcţii(IAS 11);
- impozitele pe profit(IAS 12);
- contractele de leasing (IAS 17),cu toate acestea pentru contractele de leasing operaţional care au devenit oneroase, se aplică IAS 37;
- beneficiile angajaţilor(IAS 19);
- contractele de asigurare(IFRS 4"Contracte de asigurare");
- provizioanele legate de recunoaşterea veniturilor(IAS 18) de exemplu în cazul în care o entitate oferă garanţii contra unor remuneraţii;
- dacă restructurarea presupune activităţi întrerupte se va utiliza şi IFRS 5"Active imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţi întrerupte" pentru a prezenta informaţiile în cauză.

Scanned with OKEN Scanner

IAS 37 nu se aplică pentru ajustarea valorii activelor-standardul care reglementează aceste aspecte este IAS 36"Deprecierea activelor".

c. Definiţii

Provizioanele sunt obligaţii cu exigibilitate (scadenţa) sau valoare incertă (nesigură).

În accepţiunea internaţională, o datorie este o obligaţie prezentă ce derivă din evenimente trecute şi, pentru a cărei stingere, este probabil să fie necesară o ieşire de resurse ce încorporează beneficii economice.

d. Recunoaşterea provizioanelor

Pentru a le deosebi de celelalte datorii, IAS 37 precizează momentul în care va fi recunoscut un provizion şi anume:

a. o întreprindere are o obligaţie curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
b. este probabil ca o ieşire de resurse, care să afecteze avantajele economice, să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă şi
c. poate fi realizată o bună estimare a valorii obligaţiei

Referitor la prima condiţie impusă recunoaşterii unui provizion standardul include la obligaţii curente:

- obligaţiile legale care rezultă din contracte sau din dispoziţii legale şi din elemente de jurisprudenţă (decizii ale tribunalelor) cât şi
- obligaţiile implicite.

Se precizează că obligaţiile implicite sunt acele datorii care rezultă din acţiunile întreprinderii în cazul în care:

a. prin practici anterioare, prin politica sa făcută publică sau printr-o declaraţie, ea a indicat terţilor că îşi va asuma anumite responsabilităţi şi
b. a indus acestora o aşteptare cum că ea îşi va onora responsabilităţile.

Trebuie să existe un eveniment trecut care să declanşeze obligaţia prezentă, de exemplu:

- contaminarea accidentală a mediului într-o zonă în care există legislaţie pentru protecţia mediului, sau, dacă nu există legislaţie în acest sens, este cunoscut faptul că întreprinderea are o politică prin care se obligă să refacă mediul (obligaţie implicită);
- vânzarea de bunuri cu garanţii acordate clienţilor pentru repararea defectelor sau înlocuirea acestora pe perioada a 12 luni (obligaţii contractuale) etc.

O obligaţie implică întotdeauna existenţa unei alte părţi, faţă de care se manifestă respectiva obligaţie. Totuşi, nu este necesară cunoaşterea identităţii celorlalte părţi (de exemplu: clienţii în cazul vânzărilor cu garanţii).

Deoarece o obligaţie implică întotdeauna un angajament faţă de o altă parte, înseamnă că decizia Consiliului de Administraţie de a închide o secţie nu generează o obligaţie implicită la data bilanţului decât dacă decizia a fost comunicată salariaţilor şi

Scanned with OKEN Scanner

clienţilor înainte de data bilanţului într-un mod destul de explicit pentru a genera aşteptarea că firma îşi va onora responsabilităţile.

Scrisorile trimise clienţilor, avizele de concediere înmânate salariaţilor, reprezintă măsuri de punere în practică a deciziei şi generează o obligaţie implicită.

Un eveniment care nu determină imediat o obligaţie poate determina ulterior o astfel de obligaţie datorită modificărilor legislative sau datorită unor acţiuni întreprinse de întreprindere, de exemplu o declaraţie publică.

Astfel în cazul în care sunt produse daune mediului înconjurător în exerciţiul N, şi nu există legislaţie în domeniu care să oblige întreprinderea la înlăturarea consecinţelor, nu se constituie provizion.

Cu toate acestea, cauzarea daunelor ecologice poate deveni o obligaţie în cazul în care există în curs de promulgare (cu şanse sigure de reuşită) o lege a mediului care impune eliminarea efectelor poluării sau în cazul în care întreprinderea face o declaraţie publică prin care-şi creează o obligaţie implicită, asumându-şi responsabilitatea pentru înlăturarea daunelor.

Referitor la cea de-a doua condiţie impusă recunoaşterii unui provizion, ieşiri probabile de resurse care încorporează beneficii economice, se fac în standardul 37 următoarele precizări :

- pentru ca un provizion să fie recunoscut nu este suficient să reprezinte o obligaţie curentă a întreprinderii raportoare, ci este necesar ca, prin decontarea obligaţiei, să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice;
- probabilitatea este definită ca un fapt care are „mai multe şanse să se producă decât să nu se producă", situaţie pe care cei mai mulţi experţi au definit-o ca situându-se puţin peste probabilitatea de 50%.

În situaţia în care existenţa unei obligaţii curente este improbabilă, entitatea o va prezenta în "Notele explicative" ca pe o datorie contigentă.

Exemplu: Societatea comercială „X" este implicată în două litigii aflate pe rol la închiderea exerciţiului financiar N. În primul caz, S.C „X" a fost acţionată în judecată de către furnizorul S.C „A" pentru suma pretinsă de 1.000 lei, iar, în al doilea caz, societatea se află în litigiu cu Primăria, care-i solicită suma de 3.000 lei cu titlu de despăgubiri pentru poluarea mediului.

Probabilitatea de a plăti este de 80% în primul caz şi de 30% în cel de-al doilea caz.

Analiza litigiului cu SC „A":

a. obligaţia actuală există;
b. ieşirea de resurse ce încorporează beneficii - probabilitate 80%;
c. evaluare credibilă 1.000 lei;
d. tratament contabil - se constituie un provizion.

Analiza litigiului cu Primăria:

Scanned with OKEN Scanner

a. obligaţia actuală există;
b. ieşirea de resurse ce încorporează beneficii – probabilitate 30% conform părerii avocaţilor, deci ieşirea este mai degrabă improbabilă decât probabilă;
c. evaluarea credibilă 3.000 lei;
d. tratament contabil – nu se constituie provizion, dar, în notele la situaţiile financiare, se va descrie acest litigiu ca o datorie contigentă şi motivul pentru care el nu a fost provizionat.

În ceea ce priveşte a treia condiţie cerută pentru recunoaşterea unui provizion, aceasta este ca obligaţia să poată fi estimată credibil.

În cazuri rare, când nu se poate face o estimare corectă, nu se va constitui un provizion, iar datoria va fi prezentată în note cu explicaţiile de rigoare ca o datorie contigentă.

Distincţia dintre provizioane şi alte datorii se poate rezuma astfel:

- provizioanele reprezintă datorii care sunt clar definite la data bilanţului dar sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea;

- datoriile comerciale reprezintă obligaţii de plată stabilite pe baza facturii, a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii sau alţi terţi:

- provizioanele sunt contabilizate separat(la contul 151"Provizioane") de datoriile comerciale sau alte datorii care se evidenţiază la conturile de furnizori respectiv creditori diverşi.

IAS 37 defineşte şi prezintă şi tratamentul pentru datorii contigente şi active contigente.

O *datorie contigentă* este:

a. o obligaţie posibilă apărută ca urmare a unor evenimente trecute şi a cărei existenţă va fi confirmată numai de apariţia sau de neapariţia uneia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entităţii; sau

b. o obligaţie actuală apărută ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu este recunoscută deoarece:

- este improbabil ca pentru decontarea acestei obligaţii să fie necesare ieşiri de resurse încorporând beneficii economice; sau
- valoarea obligaţiei nu poate fi evaluată suficient de fiabil.

Dacă citim cu atenţie definiţia datoriei contigente, se constată că ea cuprinde, pe lângă datorii potenţiale ce vor fi confirmate de un eveniment viitor şi incert, şi datorii certe care nu satisfac decât o parte din criteriile cerute pentru a fi recunoscute drept provizioane. Datoriile contigente sunt prezentate cu explicaţiile de rigoare în notele explicative.

Exemplu: La 31.12.N întreprinderea „X" este pârâtă într-un proces privind încălcarea drepturilor de autor .Litigiul este la început şi întreprinderea mai are căi de atac care-i permit amânarea plăţii probabilelor daune cu unul sau doi ani. La această dată nu se

Scanned with OKEN Scanner

poate estima credibil valoarea datoriei care va trebui plătită. La 31.12.N+1 întreprinderea „X" ia cunoştinţă în procesul declanşat de terţi că i se solicită daune de 20.000 lei.

Analiză şi prezentare:

- la 31.12.N,deşi există o obligaţie legală ca urmare a încălcării drepturilor de autor şi este probabilă o ieşire de resurse, datoria nu poate fi estimată credibil şi este prezentată în notele explicative ca o datorie contigentă;
- la 31.12.N+1 obligaţia legată de plata despăgubirilor se poate estima la 20.000 lei şi se va constitui un provizion pentru litigii ce va fi recunoscut în bilanţ.

Tot IAS 37 defineşte *activele contigente* ca fiind active posibile apărute ca urmare a unor evenimente trecute şi a căror existenţă va fi confirmată de apariţia sau nu a unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care nu pot fi în totalitate sub controlul entităţii.

Activele contigente sunt generate, de obicei, de evenimente neplanificate sau neaşteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice. Ele se prezintă în notele explicative. Activele contigente nu sunt recunoscute în bilanţ deoarece sunt incerte iar recunoaşterea lor ar putea determina recunoaşterea unui venit care să nu se realizeze niciodată.

Principiul prudenţei impune recunoaşterea datoriilor incerte conform IAS 37 pentru a nu subevalua datoriile şi cheltuielile entităţii, dar activele incerte nu se recunosc, nefiind permisă supraevaluarea activelor şi a veniturilor.

Exemplu: Întreprinderea „Y" solicită în instanţă întreprinderii concurente „Z" o despăgubire pentru încălcarea dreptului de brevet pentru produsul q de 20.000 lei. La 31.12.N se constată că întreprinderea „Z" face recurs la o instanţă superioară, contestând decizia iniţială. Recursul nu este soluţionat la data bilanţului. La 31.12.N se constată un activ probabil, respectiv o creanţă probabilă faţă de întreprinderea „Z", a cărei existenţă va fi confirmată sau nu de hotărârea instanţei la recursul formulat de pârâtă. Creanţa probabilă nu este recunoscută în bilanţ, ci se prezintă în notele explicative ca un activ contigent.

2.1.2. Evaluarea provizioanelor

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente, la data bilanţului.

Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente este suma pe care o întreprindere o va plăti, în mod raţional, pentru stingerea obligaţiei la data bilanţului sau pentru transferarea sumei, unei terţe părţi, la acel moment. Adesea această valoare este denumită „valoare aşteptată" a obligaţiei.

Estimările sunt influenţate de modul de analiză din partea conducerii întreprinderii, luându-se în considerare tranzacţii similare şi, în unele cazuri, rapoartele elaborate de experţii independenţi.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru datoriile estimate care sunt alcătuite dintr-un număr mare de elemente mici, relativ similare, poate fi utilizată ponderea cu probabilitatea producerii pentru a determina "valoarea aşteptata", agregată. De exemplu, determinarea provizionului pentru garanţii cumulate prezentat în continuare.

Exemplul 1: Un producător de televizoare acordă clienţilor garanţii la data vânzării, asigurând repararea defectelor de fabricaţie ce apar la 12 luni de la data vânzării. Experienţa întreprinderii arată că:

- 75% din televizoarele vândute sunt fără defecte
- 15% au defecte minore
- 10% au defecte majore

Se estimează în anul N că dacă toate produsele vândute ar avea defecte minore, costurile ar fi de 7.000 lei, iar dacă toate ar avea defecte majore, costul reparaţiilor ar fi de 10.000 lei.

La finele anului N+1 expiră perioada de garanţie pentru produsele vândute şi nu s-au produs defecţiuni care să impună remedieri.

Provizionul se constituie pentru un eveniment a cărui realizare presupune existenţa mai multor trepte de risc, motiv pentru care evaluarea se face prin ponderea tuturor estimărilor posibile cu riscurile asociate:

$$(75\% \times 0) + (15\% \times 7.000) + (10\% \times 10.000) = 2.050 \text{ lei}$$

Înregistrările contabile se regăsesc la paragraful următor, 2.3., la punctul b.

Există situaţii în care un provizion este estimat la valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi necesare pentru stingerea obligaţiei (adică înregistrarea datoriei estimate) la valoarea actuală, după luarea în considerare a valorii – timp a banilor.

Standardul 37 cere utilizarea actualizării atunci când efectul este semnificativ. Deci este mai necesară actualizarea provizioanelor estimate ca fiind scadente în viitorul îndepărtat decât a celor scadente în prezent.

Exemplul 2: La începutul exerciţiului N, o întreprindere a încheiat un contract de licenţă pentru exploatarea unui izvor de apă minerală, pe o perioadă de 5 ani. Conform contractului de licenţă la finalul exploatării, întreprinderea va trebui să îndepărteze echipamentul folosit şi să restaureze vegetaţia. Se estimează că pentru aceste operaţiuni sunt necesare 500.000 lei. Rata de actualizare este de 10%.

Scanned with OKEN Scanner

Calculul valorilor este prezentat în tabelul nr. 3.

Tabelul nr. 3

Nr. crt.	An	N	N+1	N+2	N+3	N+4
1.	Factor de actualizare $\frac{n}{1/(1+i)}$	$1/(1+10\%^4$ =0,683	$1/(1+10\%)^3$ =0,751	$1/(1+10\%)^2$ =0,826	$1/(1+10\%)^1$ =0,909	1
2.	Valoare provizion Rd.2=500.000.rd1	341.500	375.500	413.000	454.500	500.000

Rezultă că, prin actualizare, valoarea contabilă a provizionului creşte de la un an la altul pentru a reflecta erodarea banilor prin trecerea timpului, situaţie prezentată în tabelul nr.4.

Tabelul nr. 4

An	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Valoare provizion	341.500	375.500	413.000	454.500	500.000
Creşterea anuală a provizionului	-	34.000	37.500	41.500	45.500

Reluând exemplul anterior, presupunem că la finele exerciţiului N+2 rata de actualizare scade la 6%, valoarea provizionului pe cei trei ani rămaşi va fi (vezi tabelul nr.5):

Tabelul nr.5

An	N+2	N+3	N+4
Factor de actualizare	$1/(1+6\%)^2$ =0,890	$1/(1+6\%)^1$ =0,943	1
Valoare provizion	445.000	471.500	500.000
Creşterea anuală a provizionului	69.500	26.500	28.500

Înregistrările contabile se regăsesc la paragraful 2.3., la punctul c.

În cazul în care se estimează că o parte sau toate cheltuielile necesare stingerii unei obligaţii, pentru care s-a constituit un provizion, va fi rambursată de o terţă parte, rambursarea trebuie luată în considerare ca un activ aparte (461 „Debitori diverşi"), iar netul rămas afectează cheltuielile (6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele").

Uneori, o întreprindere poate solicita unei alte părţi să plătească o parte sau toate cheltuielile necesare stingerii obligaţiei pentru care s-a constituit un provizion, de exemplu: un contract de asigurare cu clauza de despăgubire. Cealaltă parte (firma de asigurări) poate fie să ramburseze întreprinderii care a constituit provizionul suma plătită, fie să efectueze plata direct.

Scanned with OKEN Scanner

Regula de mai sus trebuie aplicată cu prudenţă. În majoritatea cazurilor, întreprinderea rămâne responsabilă pentru toată suma, astfel încât dacă dintr-un motiv sau altul, terţa persoană (firma de asigurări) nu face plata, întreprinderea este cea care suportă toate costurile. Prin urmare, întreprinderea va înregistra un provizion pentru întreaga valoare a datoriei, urmând ca, în momentul în care este sigur ca rambursarea va fi primită, va proceda la recunoaşterea unui activ aferent rambursării estimate.

Exemplul 3: SC „X" produce şi vinde frigidere. În anul N a lansat un nou model şi a vândut 100 bucăţi. După vânzare s-au constatat defecte la etanşarea frigiderelor. SC „X" şi-a informat cumpărătorii că va repara gratuit defecţiunea, estimând cheltuieli de 50.000 lei. Furnizorul materialelor de etanşare şi-a asumat responsabilitatea defectelor şi a decis să ramburseze SC „X" suma de 20.000 lei pentru acoperirea unei părţi din cheltuielile cu reparaţiile.

La finele anului N se va constitui un provizion la nivelul de 50.000 lei şi, pentru că furnizorul de materiale s-a angajat să contribuie cu 20.000 lei, se va înregistra (conform regulii enunţate anterior) un activ (creanţă) de 20.000 lei. Înregistrările contabile se regăsesc în paragraful următor 2.3., la punctul g.

Provizioanele vor fi revizuite cu prilejul fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă.

În cazul în care, pentru stingerea unei obligaţii, nu mai este probabilă o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice, provizionul trebuie anulat.

Precizări:

Standardul impune unei entităţi în procesul de evaluare a provizionului:

- să ia în considerare riscurile şi incertitudinile fără însă a le exagera;
- să actualizeze provizioanele în situaţiile în care efectul valorii-timp a banilor este semnificativ, folosind o rată de actualizare; în cazul în care se utilizează actualizarea, creşterea provizionului din cauza trecerii timpului este recunoscută ca o cheltuială cu dobândă;
- se vor lua în considerare evenimente viitoare cum ar fi modificări legislative sau de ordin tehnologic;
- să nu ia în considerare câştigurile din cedarea preconizată a unor active, chiar dacă aceste cedări preconizate sunt strâns corelate cu evenimentul generator al provizionului

Entitatea poate aştepta rambursarea parţială sau integrală a cheltuielilor care se impun pentru decontarea unui provizion (ex: prin contracte de asigurări sau prin garanţii acordate de furnizori) şi în acest caz:

- să recunoască o rambursare doar în cazul în care este sigură că aceasta se va realiza;
- să recunoască rambursarea ca pe un activ separat

Scanned with OKEN Scanner

Entitatea trebuie:

- să realizeze la finele fiecărei perioade de raportare provizioanele astfel încât să reflecte cea mai bună estimare curentă;
- să anuleze provizionul în cazul în care nu se mai aşteaptă ieşiri probabile de resurse care să încorporeze beneficii economice pentru stingerea obligaţiei;
- să utilizeze provizioanele doar pentru scopul pentru care a fost recunoscut iniţial

2.1.3. Categorii de provizioane şi contabilizarea acestora

Directiva a IV-a europeană şi implicit OMFP nr.3055/2009 preia toate aspectele esenţiale ale IAS 37,referitoare la provizioane.

În bilanţ, provizioanele se prezintă separat de celelalte datorii în următoarea succesiune:

- datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an;
- datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an;
- provizioane.

Prezentarea în bilanţ a provizioanelor ca „datorii incerte" este impusă de principiul prudenţei şi de necesitatea prezentării lor separat de celelalte datorii pentru a fi utile în analizele financiare referitoare la poziţia financiară a entităţii.

Conform OMFP nr.3055/2009,contabilitatea provizioanelor se ţine pe feluri, în funcţie de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Provizioanele se constituie pentru următoarele situaţii:

a. provizioane pentru litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;
b. provizioane pentru garanţii acordate clienţilor(cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanţie);
c. provizioane pentru dezafectarea imobilizării corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea;
d. provizioane pentru restructurare;
e. provizioane pentru pensii şi obligaţii similare;
f. provizioane pentru impozite;
g. provizioane pentru prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
h. alte provizioane

Contabilitatea sintetică a provizioanelor se realizează cu ajutorul contului 151 „Provizioane", care se structurează pe conturi sintetice de gradul II corespunzând categoriilor de provizioane amintite anterior, respectiv: 1511, 1512, 1513, 1514, 1515, 1516 şi 1518. Sunt conturi de datorii, având funcţie contabilă de pasiv.

Se creditează: la finele exerciţiului cu valoarea provizioanelor constituite sau majorate, în corespondenţă cu contul 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele",

Scanned with OKEN Scanner

în majoritatea cazurilor când sunt tratate drept cheltuieli ale perioadei. În cazul în care este vorba despre provizioane pentru costurile estimate iniţial pentru demontarea şi mutarea activelor, respectiv, costurile de refacere a amplasamentelor, creditarea contului se va face în corespondenţă de debitul unui cont de imobilizări corporale 212, respectiv 213.

Se debitează: cu ocazia utilizării provizioanelor pentru scopul pentru care au fost iniţial recunoscute; cu ocazia anulării acestora (în cazul în care au rămas fără obiect) sau cu ocazia diminuării acestora în corespondenţă cu contul 7812 „Venituri din provizioane".

Soldul creditor evidenţiază provizioanele existente, adică obligaţii curente a căror valoare sau scadenţă este incertă.

a. Provizioane pentru litigii (ct. 1511) – se pot constitui la sfârşitul exerciţiului provizioanele pentru litigiile aflate în curs, deoarece există riscul ca aceste litigii să se finalizeze în defavoarea întreprinderii. Provizioanele trebuie constituite la nivelul sumelor pretinse de terţ, respectiv la nivelul sumelor aflate în litigiu.

Exemplul 4: La 10 noiembrie N societatea „X" este acţionată în justiţie de către un terţ, SC „Y", pentru recuperarea unei sume de 10.000 lei. La sfârşitul anului N+1 se reanalizează provizionul pentru litigii constituit, iar, ca urmare a evoluţiei cazului, juriştii apreciază că despăgubirile plătibile sunt estimate la 12.000 lei .

În cursul anului N+2, este soluţionat cazul, iar sentinţa judecătorească rămasă definitivă obligă SC „X" să plătească SC „Y" despăgubiri, în valoare de 13.000 lei.

– constituirea provizionului pentru litigii în N

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1511** Provizioane pentru litigii (SC „Y")	10.000	10.000

– suplimentarea nivelului provizionului la finele anului N+1

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1511** Provizioane pentru litigii (SC „Y")	2.000	2.000

– recunoaşterea în contabilitate a despăgubirilor datorate în anul N+2

6581 Despăgubiri, amenzi şi penalităţi	=	**462** Creditori diverşi (SC „Y")	13.000	13.000

– reluarea provizionului constituit în acest scop

1511 Provizioane pentru litigii (SC „Y")	=	**7812** Venituri din provizioane	12.000	12.000

– plata datoriei

Scanned with OKEN Scanner

462 Creditori diverşi (SC „Y")	=	5121 Conturi la bănci în lei	13.000	13.000

Notă: Operaţiile de constituire şi utilizare a provizioanelor afectează rezultatul exerciţiului N+1 cu diferenţa între suma efectiv datorată şi nivelul provizionului constituit în acest scop adică 13.000 – 12.000 = –1.000 lei.

Provizioanele pentru litigii, nu sunt deductibile fiscal (conform Legii nr. 571/2003 – Codul fiscal), dar constituirea lor se impune din necesitatea determinării corecte a profitului contabil şi, mai precis, a profitului net şi în consecinţă a dividendelor reale pe o acţiune.

b. Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor (ct.1512) – se constituie numai pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate pentru care se acordă, de către întreprindere, garanţii în perioadele următoare. Aceste garanţii sunt prevăzute în contractele încheiate (certificate de garanţie), bunurile sau serviciile respective beneficiind de garanţie pe o anumită perioadă, de la data vânzării.

Reluarea la venituri a provizioanelor constituite se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanţie.

Reluând exemplul 1, din paragraful precedent, pentru întreprinderea care fabrică şi vinde televizoare cu garanţia remedierii defectelor într-o perioadă de 12 luni, înregistrările contabile sunt:

– la finele exerciţiului N, constituirea provizionului

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	2.500	2.500

– la finele anului N+1, anularea provizionului constituit şi devenit fără obiect

1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor	=	7812 Venituri din provizioane	2.050	2.050

Notă: Provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor sunt deductibile fiscal. Reducerea şi anularea oricărui provizion, care a fost anterior deductibil (în cazul nostru deductibil în anul N), se include în veniturile impozabile (în cazul nostru în anul N+1).

c. Provizioane pentru dezafectarea imobilizării corporale, şi alte acţiuni similare legate de acestea (ct. 1513) – conform reglementărilor contabile româneşti se pot constitui provizioane pentru „costurile estimate iniţial cu demontarea şi mutarea imobilizării corporale, precum şi cu refacerea amplasamentului pe care este poziţionată imobilizarea".

Aceste provizioane se pot constitui dacă :

Scanned with OKEN Scanner

- aceste costuri pot fi estimate credibil;
- entitatea are o obligaţie legată de demontare, mutare a imobilizării corporale şi de refacere a amplasamentului.

Costurile legate de demontare şi mutare a imobilizării corporale şi cele de refacere a amplasamentului, dacă pot fi **iniţial** estimate credibil, pot fi incluse în costul activului.

Ca parte a costului activului, provizioanele pentru costurile estimate cu demontarea şi mutarea activelor, respectiv costurile de restaurare a amplasamentelor se înregistrează în contabilitate astfel:

212 Construcţii	=	**1513** Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	

sau

213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	=	**1513** Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	

Reluăm exemplul 2 de la paragraful precedent, 2.1.2., referitor la întreprinderea care deţine o licenţă de exploatare a unui izvor de apă minerală pe 5 ani şi care are stipulat în contractul de licenţă că la finele perioadei va trebui să îndepărteze echipamentul şi să restaureze vegetaţia. Cheltuielile estimate pentru aceste operaţiuni sunt de 500.000 lei.

I. În cazul în care nu se procedează la actualizarea acestei estimări, înregistrările contabile sunt:

- în exerciţiul N, constituirea provizionului

213 Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	=	**1513** Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	**500.000**	**500.000**

- în exerciţiul N+4 înregistrarea cheltuielilor cu demontarea şi mutarea utilajului (cheltuieli cu materiale consumabile 100.000 lei şi cheltuieli salariale 400.000 lei)

602 Cheltuieli cu materiile consumabile	=	**302** Materiale consumabile	**100.000**	**100.000**
641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	**421** Personal remuneraţii datorate	**400.000**	**400.000**

- tot în exerciţiul N+4 reluarea provizionului constituit cu această destinaţie:

Scanned with OKEN Scanner

1513 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	=	**7812** Venituri din provizioane	500.000	500.000

Dacă facem referire la Standardele internaţionale de contabilitate (IAS 37), acest standard nu limitează şi nici nu solicită capitalizarea costurilor recunoscute la constituirea unui provizion (punctul 8 din cuprinsul standardului 37).

II. Având în vedere acest aspect, vom relua exemplul precedent şi vom constitui provizionul pe seama cheltuielile perioadei. La estimarea provizionului se va folosi rata de actualizare de 10%, înregistrările contabile se vor baza pe datele din tabelul nr. 3 si nr. 4 , paragraful 2.1.2.

În cazul în care se foloseşte actualizarea, valoarea contabilă a unui provizion creşte în fiecare perioadă (vezi tabelul nr. 4), pentru a reflecta trecerea timpului.

Creşterea este recunoscută ca un cost al finanţării respectiv „ca o cheltuială cu dobânda" (punctul 60 din cuprinsul IAS 37).

Înregistrările contabile în acest caz vor fi:

– în exerciţiul N la 31.12.N constituirea provizionului

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1513** Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	341.500	341.500

– la 31.12.N+1, creşterea provizionului

666 Cheltuieli cu dobânzile	=	**1513** Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	34.000	34.000

– la 31.12.N+2, creşterea provizionului

666 Cheltuieli cu dobânzile	=	**1513** Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	37.500	37.500

– la 31.12.N+3, creşterea provizionului

Scanned with OKEN Scanner

666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1513 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	41.500	41.500

– la 31.12.N+4, creşterea provizionului

666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1513 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	45.500	45.500

După 5 ani, situaţia contului 1513 se prezintă astfel:

1513
Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea

	N	341.500
	N+1	34.000
	N+2	37.500
	N+3	41.500
	N+4	45.500
	total	**500.000**

Dacă presupunem că, la finele anului N+2, rata de actualizare a scăzut la 6%, vom utiliza exemplul 2 şi sumele din tabelul nr. 5 al paragrafului precedent 2.1.2.

– la 31.12.N+2, majorarea provizionului

666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1513 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	69.500	69.500

– la 31.12. N+3, majorarea provizionului

666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1513 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	26.500	26.500

– la 31.12.N+4, majorarea provizionului

666 Cheltuieli cu dobânzile	=	1513 Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea	28.500	28.500

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia contului 1513 în acest caz se prezintă astfel:

1513
Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea

	N	341.500
	N+1	34.000
	N+2	69.500
	N+3	26.500
	N+4	28.500
	total	**500.000**

Notă: Contabilizarea provizioanelor de dezafectare reprezintă o problemă din ce în ce mai mare pentru companiile din minerit, extracţie de gaze şi petrol, dar şi pentru întreprinderile care operează în agricultură.

d. Provizioane pentru restructurare (ct. 1514) – cele mai multe întreprinderi româneşti au trecut cel puţin printr-un proces de restructurare (pre sau postprivatizare). Standardul internaţional de contabilitate 37 precizează clar care sunt evenimentele care se pot circumscrie definiţiei restructurării:

- vânzarea activelor unei secţii sau încetarea activităţii unei părţi a afacerii;
- închiderea sediilor dintr-o ţară sau regiune sau mutarea unei activităţi dintr-o ţară sau regiune într-alta;
- modificări în structura managementului, de exemplu eliminarea unui nivel de conducere şi
- reorganizări fundamentale ce induc un efect semnificativ în natura şi scopul activităţilor întreprinderii.

Un provizion pentru restructurare va fi constituit numai dacă:

- întreprinderea are un plan oficial, detailat, de restructurare, stipulând: activitatea sau sectorul de activitate avut în vedere; principalele domenii afectate de planul de restructurare; numărul aproximativ de angajaţi care vor primi compensaţii pentru disponibilizare; cheltuielile directe implicate de restructurare şi data punerii în aplicare a planului;
- iar, pe de altă parte, a creat persoanelor vizate o aşteptare conform căreia ea va derula restructurarea.

Aşteptarea apare în momentul în care a început să se execute planul sau au fost anunţate principalele aspecte ale planului.

Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare şi anume cele care sunt simultan:

- generate în mod necesar de procesul de restructurare şi
- nu sunt legate de desfăşurarea continuă a activităţii întreprinderii.

Provizionul nu va include costuri ca cele implicate de:

Scanned with OKEN Scanner

- recalificarea sau mutarea personalului care nu este afectat de restructurare;
- marketing;
- inventiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie.

Câştigurile preconizate din cedarea activelor nu trebuie luate în considerare la evaluarea unui provizion (punctul 51 din cuprinsul IAS 37), chiar dacă vânzarea activelor este o componentă a restructurării.

Exemplul 5: SC „X" prestează servicii de curierat pe plan intern şi internaţional. Pe 10 decembrie N, Consiliul de Administraţie decide ca, începând cu 1 ianuarie N+1, să lichideze activităţile externe. Pe 18 decembrie N, s-a aprobat un plan detaliat în acest scop, procedându-se la comunicarea anumitor aspecte ale planului clienţilor implicaţi şi personalului care va fi disponibilizat. Se estimează cheltuieli necesare pentru lichidarea activităţilor externe de 20.000 lei, iar a plăţilor compensatorii către angajaţii ce urmează a fi disponibilizaţi în valoare de 30.000 lei. Valoarea mijlocului de transport ce va fi vândut este de 25.000 lei, amortizat 50%.

În exerciţiul N+1 se efectuează :

- operaţiunile de închidere a activităţii externe de curierat, achitând terţilor 10.000 lei
- plata compensaţiilor personalului disponibilizat, de 30.000 lei
- vânzarea mijlocului de transport cu 15.000 lei +24% TVA.

Înregistrări contabile:

- la 31.12.N, constituirea provizionului pentru restructurare

20.000 + 30.000 = 50.000 lei

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1514** Provizioane pentru restructurare	50.000	50.000

- în exerciţiul N+1

a. cheltuieli de închidere şi plata lor

628 Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terţi	=	**401** Furnizori	10.000	10.000
401 Furnizori	=	**512** Conturi curente la bănci	10.000	10.000

b. cheltuieli cu plăţile compensatorii

6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	=	**4281** Alte datorii în legătură cu personalul	30.000	30.000
4281 Alte datorii în legătură cu personalul	=	**512** Conturi curente la bănci	30.000	30.000

c. vânzarea mijlocului de transport

Scanned with OKEN Scanner

461 Debitori diverşi	=	**%** **7583** Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital **4427** TVA colectată	18.600	 15.000 3.600
% **2813** Amortizarea instalaţiilor tehnologice, mijloace de transport, animale şi plantaţii **6583** Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital	=	2133 Mijloace de transport	12.500 12.500	**25.000**

d. anularea provizionului pentru restructurare

1514 Provizioane pentru restructurare	=	**7812** Venituri din provizioane	**50.000**	**50.000**

e. Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare (ct.1515) se constituie la entităţile care administrează pensii private şi se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajaţii au părăsit entitatea

Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabileşte de către specialişti în domeniu. La determinarea lor se ţine seama de vârsta, vechimea în muncă şi rotaţia personalului în cadrul entităţii. Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămase până la pensie, atunci când există certitudinea achitării lor într-o perioadă previzibilă de timp.

f. Provizioane pentru impozite (ct.1516) se constituie pentru sumele viitoare de plată pentru impozite, amenzi şi majorări datorate bugetului de stat, în condiţiile în care sumele respective nu apar reflectate în bilanţ ca o datorie.

g. Alte provizioane (ct.1518) se constituie pentru:

- beneficiile plătite angajaţilor pentru terminarea contractului de muncă, ca rezultat al deciziei unei entităţi de a încheia contractul unui angajat înainte de data normală de pensionare sau al deciziei unui angajat de a accepta în mod voluntar plecarea în schimbul acelor beneficii;
- alte beneficii pe care entitatea urmează să le plătească angajaţilor şi care nu sunt legate de restructurare sau pensii-de exemplu: prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- cheltuielile legate de protecţia mediului înconjurător pentru: protejarea aerului, gestiunea apelor uzate, gestiunea deşeurilor, protejarea solului, a apelor subterane şi apelor de suprafaţă, protejarea biodiversităţii şi a peisajului, alte activităţi de protejare a mediului înconjurător;

Scanned with OKEN Scanner

- repararea unor defecte accidentale, apărute la un model nou lansat pe piaţă şi pentru care întreprinderea îşi asumă responsabilitatea;
- cheltuieli făcute pentru remedierea poluării accidentale a mediului atunci când există o legislaţie care obligă întreprinderea să plătească sau dacă întreprinderea şi-a luat angajamentul printr-o declaraţie publică că-şi asumă responsabilitatea;
- rambursarea contravalorii bunurilor returnate de clienţii nemulţumiţi, când întreprinderea are o astfel de politică anunţată public

Reluam **exemplul 3**, din paragraful precedent 2.1.2., referitor la întreprinderea care produce şi vinde 100 bucăţi frigidere de tip nou, la care se constată, în cursul anului N, defecţiuni la sistemul de etanşare. Deoarece întreprinderea şi-a informat cumpărătorii că va repara gratuit defecţiunea, se va constitui un provizion la nivelul estimat al cheltuielilor necesare pentru remediere de 50.000 lei.

Având în vedere faptul că furnizorul de materiale pentru etanşare şi-a asumat o parte din vină şi s-a oferit să acopere cheltuieli de 20.000 lei, cu ocazia constituirii provizionului, se va înregistra, concomitent, creanţa la acest nivel.

%	=	**1518**		**50.000**
6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele		Alte provizioane	30.000	
461 Debitori diverşi			20.000	

Pornind de la exemplul anterior, presupunem că furnizorul de materiale de etanşare nu îşi asumă iniţial nici o responsabilitate şi iniţiază o expertiză tehnică. În urma acestei expertize(trei luni mai târziu)furnizorul îşi asumă responsabilitatea şi rambursează societăţii "X" suma de 20.000 lei.

- constituirea la finele exerciţiului N a provizionului de către S.C."X" la nivelul costurilor cu reparaţiile estimate de 50.000 lei

6812 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	=	**1518** Alte provizioane	50.000	50.000

- ulterior, peste trei luni în exerciţiul N+1, S.C."X" va recunoaşte creanţa faţă de furnizor la nivelul sumei stabilite a fi rambursată de acesta şi încasarea sumei de 20.000 lei

461 Debitori diverşi	=	**758** Alte venituri din exploatare	20.000	20.000
512 Conturi curente la bănci	=	**461** Debitori diverşi	20.000	20.000

Scanned with OKEN Scanner

2.1.4. Întrebări de autoevaluare

1. Provizioanele sunt definite astfel:
a. obligaţie prezentă ce derivă din evenimente trecute
b. obligaţii cu scadenţă sau valoare incertă

2. Obligaţiile curente includ:
a. obligaţiile legale şi obligaţiile implicite
b. obligaţiile legale care rezultă din contracte sau din diferite dispoziţii legale
c. obligaţii ce rezultă din practici anterioare sau prin politica firmei ce a fost făcută publică, inducând terţilor o aşteptare

3. SC „Z" vinde produse însoţite de certificate de garanţie pe o perioadă de 1 an. La finele exerciţiului N se estimează că dacă toate produsele vândute ar avea defecte minore, nivelul cheltuielilor de reparaţii ar fi de 500.000 lei, iar dacă toate ar avea defecte majore 1.500.000 lei.

Experienţa exerciţiului N-1 arată că 80% din produsele vândute nu au avut nici un fel de defecte, 15% defecte minore, iar 5% defecte majore.

Care afirmaţie este corectă:

a) întreprinderea nu constituie provizioane pentru că nu poate face o estimare fiabilă
b) întreprinderea constituie un provizion de 500.000 lei
c) întreprinderea constituie un provizion de 1.500.000 lei
d) întreprinderea constituie un provizion de 150.000 lei

4. Care din următoarele costuri sunt incluse în provizioanele pentru restructurare?
a. salarii compensatorii acordate salariaţilor disponibilizaţi
b. cheltuieli directe implicate în restructurare
c. cheltuieli de recalificare şi mutare a personalului care nu este afectat de restructurare
d. investiţiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie

5. Ca urmare a modificării legislaţiei financiare, o societate de consultanţă şi expertiză contabilă îşi propune să-şi instruiască o parte din personal în acest domeniu. La data bilanţului nu a avut loc nici o instruire. Costurile estimate de instruire sunt de 300.000 lei şi nu au fost anunţate persoanele avizate. Care din afirmaţiile următoare este adevărată?
a. societatea recunoaşte un provizion de 300.000 lei
b. societatea nu recunoaşte un provizion deoarece nu există o obligaţie curentă la data bilanţului

Răspunsuri corecte: *1 – b, 2 – a, 3 – d, 4 – a şi b, 5 – b*

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Standardul IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală"

În desfăşurarea activităţii unele entităţi pot beneficia de asistenţă guvernamentală sub diferite forme. Acordarea asistenţei guvernamentale are drept scop încurajarea entităţilor de a desfăşura anumite activităţi pe care, în mod normal, nu le-ar fi realizat dacă ajutorul nu ar fi fost acordat.

Subvenţiile sunt acordată de guvern[10] sub forma unor transferuri de resurse unei entităţi sau unor categorii de entităţi pentru realizarea unor investiţii sau pentru derularea activităţii de exploatare în condiţiile îndeplinirii, respectării, în trecut sau în prezent, a anumitor criterii referitoare la activitatea de exploatare al acestora. La nivelul entităţilor urmărirea asistenţei guvernamentale sub forma subvenţiilor şi al condiţiilor ataşate acestora ridică o serie de probleme, iar IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală" aduce precizări şi prezintă tratamentul contabil aplicabil, dar şi prezentarea de informaţii legate de subvenţiile guvernamentale şi alte forme de asistenţa guvernamentală.

2.2.1. Elemente semnificative - scop, obiective, aplicabilitate, clasificări, recunoaştere şi tratamentul contabila aplicat subvenţiilor

Înţelegerea şi utilizarea corectă a standardului de internaţional de contabilitate IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală" presupune cunoaşterea unor elemente, considerate semnificative, precum scop, obiective şi aplicabilitate; definiţii, clasificări şi caracteristici ale subvenţiilor; recunoaşterea şi tratamentul contabil aplicat subvenţiilor.

a. <u>Scopul, obiectivele şi aplicabilitatea standardului</u>

Scopul standardului este delimitarea categoriilor de asistenţă guvernamentală, tratamentului contabil aplicabil aferent şi informaţiilor ce trebuie prezentate în note.

Obiectivele standardului sunt:

- definirea şi caracterizarea formelor de asistenţă guvernamentală;
- subvenţia guvernamentală şi formele sale;
- condiţii ataşate obţinerii subvenţiilor;
- delimitarea şi prezentarea tratamentului contabile aferente categoriilor de subvenţii şi
- conţinutul şi durata prezentării informaţiilor în note referitoare al subvenţii.

[10] Prin guvernul, în contextul standardului, se înţelege guvernul propriu-zis dar şi agenţiile guvernamentale şi alte instituţii similare locale, naţionale şi internaţionale.

Scanned with OKEN Scanner

Standardul *se aplică* în contabilitatea şi prezentarea subvenţiilor guvernamentale.

Nu fac obiectul standardului tratamentele contabile aplicabile:

- asistenţei guvernamentale concretizate în scutiri de la plata impozitului pe profit sau rate reduse ale impozitului pe profit şi
- subvenţiilor guvernamentale aferente activelor biologice, care sunt tratate de IAS 41 Agricultura.

b. <u>Clasificări şi caracteristici ale subvenţiilor guvernamentale</u>

Asistenţa guvernamentală reprezintă acţiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei entităţi sau unor categorii de entităţi care îndeplinesc anumite condiţii.

Exemple de asistenţă guvernamentală: consilierea gratuită pe probleme tehnice, contabile sau de marketing; furnizarea de garanţii; împrumuturi cu dobândă zero sau foarte scăzută etc.

Nu sunt incluse la asistenţa guvernamentală beneficiile oferite în mod indirect de către guvern prin influenţarea condiţiilor economice generale (ex.: acordarea de facilităţi în ceea ce priveşte sistemele de irigaţii sau canalizare, care trebuie să fie disponibile pentru beneficiul întregii comunităţi locale) sau tranzacţiile cu guvernul care nu pot fi separate de tranzacţiile comerciale obişnuite ale întreprinderii.

Asistenţa guvernamentală are diferite forme, în funcţie de natura asistenţei acordate şi condiţiile ataşate acesteia. Formele asistenţă guvernamentală pot fi:

- *subvenţii guvernamentale;*
- *împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii şi*
- *alte sume primite cu caracter de subvenţii.*

Împrumuturile nerambursabil cu caracter de subvenţie se acordă de guvern atunci când există siguranţa respectării condiţiilor impuse de entitatea beneficiară.

Subvenţia guvernamentală reprezintă transfer de resurse în favoarea unei entităţi pentru activitatea de exploatare, în schimbul respectării unor condiţii de desfăşurare a acesteia, în trecut, în prezent sau în viitor.

Sunt asimilate subvenţie guvernamentale şi împrumuturile nerambursabile primite de la guvern, atunci când există suficientă siguranţă că entitatea va respecta condiţiile stabilite pentru nerambursarea împrumutului.

Subvenţiile nu cuprind acele forme de asistenta guvernamentala cărora nu li se poate atribui o anumita valoare, precum şi acele tranzacţii cu guvernul care nu se pot distinge de operaţiunile comerciale normale ale entităţii.

Subvenţiile guvernamentale sunt sub două forme:

1. *subvenţii referitoare la active* şi
2. *subvenţii referitoare la venituri.*

1. *Subvenţiile referitoare la active* sunt subvenţii pentru investiţii şi sunt acordate entităţii pentru a cumpăra, construii sau achiziţiona active imobilizate.

Scanned with OKEN Scanner

Condiţia principală de acordare a subvenţiei pentru investiţii este ca entitatea să achiziţioneze sau să construiască activul. Această subvenţie poate avea ataşate şi alte condiţii suplimentare precum: tipul de active subvenţionate; perioada în care acestea trebuie achiziţionate, produse sau deţinute; amplasarea activelor.

Observaţie

O subvenţie guvernamentală pentru active poate îmbrăca şi forma transferului unui activ nemonetar (ex. o imobilizare corporală), caz în care subvenţia şi activul sunt contabilizate la valoarea justă[11].

2. *Subvenţiile referitoare la venituri* sunt subvenţii de exploatare şi cuprind toate subvenţiile, altele decât cele pentru active.

În categoria *subvenţiilor referitoare la venituri* sunt incluse:

- subvenţii pentru acoperirea unor cheltuieli (ex. subvenţionarea locurilor de muncă pentru şomeri, absolvenţi, persoane cu dizabilităţi, bilete de călătorie etc.);
-. subvenţii pentru completarea cifrei de afaceri şi alte venituri de exploatare (ex. pentru acoperirea diferenţelor de preţ la unele produse sau servicii).

c. <u>Recunoaşterea şi tratamentul contabil aplicat subvenţiilor</u>

Recunoaşterea unei subvenţii guvernamentale se realizează de entitate atunci când există suficientă siguranţă că:

- entitatea va respecta condiţiile acordării şi
- subvenţia va fi primită cu certitudine.

Pe lângă elementele care condiţionează recunoaşterea subvenţiei, prezentate anterior, entitatea trebuie să cunoască şi mărimea, valoarea subvenţiei.

Observaţii

1. Primirea unei subvenţii nu reprezintă probă concludentă şi suficientă că entitatea îşi va îndeplinii sau a îndeplinit condiţiile acordării subvenţiei.

2. Pentru recunoaşterea şi înregistrarea unei subvenţiei entitatea trebuie să îndeplinească cumulativ condiţiile de recunoaştere, adică să existe siguranţa rezonabilă că entitatea va respecta condiţiile ataşate şi că subvenţia va fi primită.

Sunt recunoscute şi incluse în categoria subvenţii referitoare la venituri donaţiile pentru investiţii şi plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale şi necorporale[12].

Tratamentul contabil aplicat subvenţiilor guvernamentale recunoscute, indiferent de forma sub care este primită subvenţia, se bazează pe *două abordări* şi anume:

---

[11] Conf. IAS 20, dar şi conf. reglementărilor naţionale Ord. nr. 3055/2009, art.234 (2)

[12] Şi reglementarea naţională, Ord. nr. 3055/2009, art.234 (3), conţine această precizarea

Scanned with OKEN Scanner

1. *Abordare bazată pe capital* (abordarea bilanţieră), conform căreia subvenţia este recunoscută şi înregistrată direct la capitalurile proprii, fiind aferentă intereselor acţionarilor.

Argumentele aduse în favoarea abordării bazată pe capitale sunt:

- subvenţiile sunt procedee de finanţare;
- subvenţiile nu sunt câştiguri, ci stimulente acordate de guvern şi
- pentru subvenţia acordată nu este solicitată nici o rambursare.

2. *Abordarea bazată pe rezultat*, este o abordare prin prisma venitului, conform căreia subvenţia este recunoscută şi inclusă la venituri de-a lungul uneia sau a mai multor perioade de gestiune.

Argumentele aduse în favoarea abordării bazate pe rezultat sunt:

- subvenţiile reprezintă intrări din alte surse de finanţare decât acţionarii, fiind venituri ale perioadei;
- subvenţiile sunt acordate în condiţiile îndeplinirii unor condiţii cerute care generează cheltuieli, deci nu sunt acordate cu titlu gratuit şi
- subvenţiile trebuie recunoscute ca venituri deoarece sunt asociate cheltuielile, pentru compensarea cărora au fost acordate.

Observaţii

1. A doua abordarea, abordarea bazată de rezultat, este cea conţinută în reglementările româneşti, drept pentru care *subvenţiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital şi rezerve*[13], dar se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor, corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenţii urmează să le compenseze.

2. În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenţii aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvenţiile primite nu reprezintă venituri ale perioadei curente, ci un venit înregistrat în avans.

2.2.2. Contabilitatea subvenţiilor

Contabilitatea subvenţiilor este tratată de reglementarea contabilă naţională prin prisma abordării pe bază de rezultat, subvenţiile fiind recunoscute şi înregistrate în grupe de conturi şi conturi specifice, după cum urmează:

Clasa 4 Conturi de terţi	Clasa 7 Conturi de venituri
Grupa 44 Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate	*Grup 74 Venituri din subvenţii de exploatare*
445 Subvenţii	741 Venituri din subvenţii de exploatare
4451 Subvenţii guvernamentale (A) 4452 Împrumuturi nerambursabile cu	7411 Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de

[13] Ord. nr. 3055/2009, art. 237 (1)

Scanned with OKEN Scanner

caracter de subvenţii (A) 4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii (A)	afaceri 7412 Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile 7413 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli externe 741. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului 7415 Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială 7416 Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare 7417 Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri 7418 Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată
Grupa 47 Conturi de subvenţii, regularizare şi asimilate	*Grupa 75 Alte venituri din exploatare*
472 Venituri înregistrate în avans (P)	
475 Subvenţii pentru investiţii	758 Alte venituri din exploatare
4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii (P) 4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii (P) 4753 Donaţii pentru investiţii (P) 4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P) 4758 Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii (P)	7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii

Subvenţiile sunt înregistrarea în contabilitate astfel:

1. *Subvenţiile de primit referitoare la active* şi *la venituri* sunt înregistrate în contul **445 Subvenţii,** cont de creanţă care ţine evidenţa subvenţiilor aferente activelor şi veniturilor pe tipuri de subvenţii, subvenţii guvernamentale, împrumuturi nerambursabile

Scanned with OKEN Scanner

cu caracter de subvenţii şi alte sume primite cu caracter de subvenţii, aceasta determinând dezvoltări în conturi sintetice de gradul II:

4451 Subvenţii guvernamentale

4452 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii

4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii.

Se înregistrează în debit subvenţiile de primit referitoare la active, pentru investiţii, (475) şi referitoare la venituri (741), pentru acoperirea pierderilor din evenimente extraordinare (771) şi aferente perioadelor viitoare (472). Contul se creditează în momentul încasării subvenţiilor (5121 sau 5124). Soldul creditor al conului reprezintă subvenţia de primit.

2. Pentru *înregistrarea veniturilor din subvenţii*:

- *destinate perioadei viitoare* se foloseşte contul **472 Venituri înregistrate în avans,** cont care reflectă subvenţiile pentru exploatare de primit aferente perioadelor viitoare (445) şi care vor fi transferate la veniturile perioadei curente (741), restituite (5121, 5124) sau ce urmează a fi restituite (462). Soldul creditor reprezintă subvenţiile aferente perioadelor viitoare.

- *aferente perioadei curente* se foloseşte contul **741 Venituri din subvenţii de exploatare**, cont care ţine evidenţa veniturilor din subvenţii în schimbul cărora entitatea trebuie să respecte anumite condiţii referitoarea la activitatea de exploatare a acesteia, fiind delimitate veniturile din subvenţii după destinaţia lor (conturile 7411 – 7418).

Precizarea

Veniturile înregistrate în contul 7411 Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri sunt luate în calculul cifrei de afaceri

2. *Subvenţiile referitoare la active, pentru investiţii,* sunt înregistrate în conturile:

475 Subvenţii pentru investiţii, cont care evidenţiază subvenţiile pentru investiţii, împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii, donaţii pentru investiţii, plusuri de inventar de natura imobilizărilor şi alte sume cu caracter de subvenţii pentru investiţii. Contul se dezvoltă, în funcţie de natura subvenţiilor, în conturi sintetice de gradul II:

4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii

4752 Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii

4753 Donaţii pentru investiţii

4754 Plusuri de inventar de natura imobilizărilor

4758 Alte sume primite cu caracter de subvenţii pentru investiţii.

În creditul contului se înregistrează subvenţiile pentru investiţii de primit (445), iar în credit subvenţiile pentru investiţii trecute la veniturile perioadei curente pentru a compensa cheltuielile cu amortizarea (758) sau, în caz de restituire a subvenţiei, subvenţia

Scanned with OKEN Scanner

restituită (5121, 5124) sau de restituit (462). Soldul creditor al contului reprezintă subvenţiile pentru investiţii nealocate încă veniturilor.

7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii, cont care înregistrează cota-parte a subvenţiilor pentru investiţii trecute la venituri, corespunzătoare amortizării înregistrate.

Observaţie

În cazul abordării bazate pe capital pentru înregistrarea subvenţiilor aferente activelor, pentru investiţii, se foloseşte un cont de capitaluri care delimitează această sursă de finanţare.[14]

2.2.2.1. Contabilitatea subvenţiilor referitoare la active, subvenţii pentru investiţii

Subvenţiile referitoare la active, inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenţii pentru investiţii şi se recunosc în bilanţ ca şi venit amânat (contul 475 Subvenţii pentru investiţii).

Succesiunea înregistrărilor determinate de obţinerea unei subvenţii pentru investiţii este următoarea:

1. Recunoaşterea subvenţiei pentru investiţii de primit şi al venitului amânat, pe structuri după natura lor

445 Subvenţii	=	**475** Subvenţii pentru investiţii	

2. Încasarea subvenţiei

5121 Conturi la bănci în lei	=	**445** Subvenţii	

3. Achiziţia activului subvenţionat

% **212** Construcţii **4426** TVA deductibilă	=	**404** Furnizori de imobilizări	

4. Înregistrării amortizării activului obţinut prin subvenţie

[14] În Ord. Nr. 3055/2009 nu conţine un cont alocat la nivelul capitalurilor pentru delimitarea subvenţiilor pentru investiţii şi acestea se înregistrează în contul 475 Subvenţii pentru investiţii, conform abordării bazate pe rezultat.

Scanned with OKEN Scanner

6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	

5. Înregistrarea cotei din venitului amânat în contul de profit şi pierdere, pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea, la casarea sau cedarea activelor, active ce au avut ca sursă de finanţare subvenţia:

475 Subvenţii pentru investiţii	=	7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii	

Precizări cu caracter fiscal

1. Din punct de vedere fiscal, în fiecare perioadă, veniturile din subvenţii pentru investiţii sunt impozabile, iar cheltuielile reprezentând amortizarea activelor realizate din investiţii sunt deductibile fiscal.

2. Aspecte legate de TVA – în general subvenţiile pentru investiţii sunt acordate de către finanţator numai pentru valoarea activului fără TVA, ceea ce înseamnă că valoarea TVA – ului de la achiziţia este suportată de către entitate din fondurile proprii. Deducerea TVA – ului de la achiziţia unui activului finanţat din subvenţii nu are legătură cu sursa de finanţare.

Studii de caz privind subvenţiilor referitoare la active, subvenţii pentru investiţii

Ex.1. SC H obţine 1 decembrie anul N o subvenţie guvernamentală pentru un echipament ce produce energie neconvenţională, pe care o încasează efectiv în 15 decembrie. Valoarea de achiziţie al utilajului este de 750.000 lei şi valoare subvenţiei reprezintă 60% din valoarea de achiziţie. Achiziţia şi punerea în funcţiune a echipamentului a fost finalizată în 22 decembrie.

Condiţia ataşată subvenţiei prevede angajarea a trei specialişti, absolvenţi din anul curent, pe o perioadă minimă de 2 ani. Durata de utilizare a echipamentului este de 6 ani şi amortizarea este liniară.

1. Valorii subvenţiei de primit 750.000 lei * 60%= 450.000 lei

2. Subvenţia se va transfera la venituri sistematic, pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile cu amortizarea, venitul din subvenţie şi influenţa asupra rezultatului sunt prezentate în tabelul următor:

Cheltuieli cu amortizarea Amortizarea anuală	Ponderea amortizării anuale în total amortizare	**Venituri** anuale din subvenţii	Influenţa asupra rezultatului pe fiecare an
1	2	3	4 = 3-1
125.000 (750.000 * 1/6)	16,66667%	75.000 (450.000 * 16,66667%)	-50.000
Amortizare lunară 10.416,67 (125.000*1/12)		Cota parte din subvenţie alocată lunar 6.250 (75.000*1/12)	Influenţa asupra rezultatului lunar 4.166,67 (-10.416,67 + 6.250)

3. Înregistrările în contabilitate în anul N

a. Înregistrarea la 1 decembrie a subvenţiei pentru investiţii de primit

4451 Subvenţii guvernamentale	=	**4751** Subvenţii guvernamentale pentru investiţii	**450.000**	**450.000**

b. Încasarea subvenţiei la 15 decembrie

5121 Conturi la bănci în lei	=	**4451** Subvenţii guvernamentale	**450.000**	**450.000**

c. Achiziţia echipamentului şi punerea în funcţiune la 22 decembrie

%	=	**404** Furnizori de imobilizări		**930.000**
2131 Echipamente tehnologice			**750.000**	
4426 TVA deductibilă			**180.000**	

4. Înregistrări în anul N+1

a. Amortizarea aferentă anului N+1

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2813** Amortizarea instalaţiilor tehnologice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	**125.000**	**125.000**

b. Transferul cotei din subvenţie pentru investiţii la venituri pentru compensarea cheltuielilor cu amortizarea pentru anul N+1

Scanned with OKEN Scanner

4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii	=	7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii	75.000	75.000

În următorii ani (N+2 - N+6) se repetă înregistrările cu amortizarea şi transferul subvenţiei la venituri pentru a compensa parţial cheltuielile cu amortizare.

Precizarea

Pe perioada primilor 2 ani entitatea trebuie să respecte condiţiile ataşate subvenţiei (recrutarea de absolvenţi şi păstrarea lor ca angajaţi minim 2 ani). Informaţiile privind îndeplinirea şi respectarea condiţiilor ataşate trebuie să fie prezentate, în fiecare an (anul 1 şi 2), în notele la situaţiile financiare, dar şi situaţia în anul imediat următor (al 3-lea), în conformitate cu prevederile IAS 37 Provizioane, datorii şi active contingente.

Dacă entitatea hotărăşte vânzarea echipamentului după al cincilea an de la achiziţie, scăderea din gestiune a activului va determina reluarea la venituri a subvenţie nefolosite, soldul creditor al contului 4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii.

Scăderea din gestiune al echipamentului se face în condiţiile în care:

- valoarea amortizată (sold C cont 2813) este 625.000 (125.000*5ani) şi
- valoarea nemortizată 125.000 (750.000 – 625.000)

% 2813 Amortizarea instalaţiilor tehnologice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	=	2131 Echipamente tehnologice		750.000
			625.000	
6583 Cheltuieli privind activele cedate			125.000	

Se transferă la venituri restul de subvenţie corespunzătoare ultimului an de amortizare, adică soldul creditor al contului 4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii, 75000 lei.

4751 Subvenţii guvernamentale pentru investiţii	=	7584 Venituri din subvenţii pentru investiţii	75.000	75.000

Observaţie

La nivelul contului de rezultat efectul amortizării este diminuat cu valoarea veniturilor din subvenţia primită, pierderea fiind la nivelul cheltuielilor cu amortizarea necompensate cu venitul sin subvenţie.

Ex. 2. Administraţia locală donează SC Mega un teren cu obligaţia împăduririi în timp de 2 ani cu folosirea forţei de muncă locale, a cărei retribuire cade în sarcina

Scanned with OKEN Scanner

beneficiarului donaţiei. Terenul donat are o valoare de 150.000 lei şi cheltuielile cu retribuţiile sunt 50.000 lei, folosiţi astfel 35.000 în anul 1 şi 15.000 în anul 2.

Situaţia cheltuielilor cu salariile, veniturile din subvenţii şi influenţa asupra rezultatului se prezintă astfel:

Cheltuieli cu salariile	Ponderea cheltuielilor	Subvenţia recunoscută la veniturile perioadei	Influenţa asupra rezultatului
1	2	3	4 = 3 - 1
An 1 35.000	70%	150.000 * 70% = 105.000	+ 70.000
An 2 15.000	30%	150.000 * 30% = 45.000	+ 30.000
Total 100.000	100%	150.000	+ 100.000

1. Înregistrările în contabilitate în anul 1

a. Înregistrarea terenului primit donaţi cu titlu de subvenţie

2111 Terenuri	=	**4753** Donaţii pentru investiţii	**150.000**	**150.000**

b. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	**421** Personal remuneraţii datorate	**35.000**	**35.000**

c. Transferul la venituri a cotei părţi din subvenţie

4753 Donaţii pentru investiţii	=	**7584** Venituri din subvenţii pentru investiţii	**105.000**	**105.000**

1. Înregistrările în contabilitate în anul 2

a. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	**421** Personal remuneraţii datorate	**15.000**	**15.000**

b. Transferul la venituri a cotei părţi din subvenţie

4753 Donaţii pentru investiţii	=	**7584** Venituri din subvenţii pentru investiţii	**45.000**	**45.000**

Observaţii

1. Această subvenţie, reprezentată de un teren, este însoţită de condiţia împăduririi cu forţă de muncă locală şi suportarea cheltuielilor cu salariile (100.000 lei), ceea ce înseamnă că subvenţia primită nu este gratuită. Influenţa subvenţiei în contul de rezultat este favorabilă, chiar în condiţiile suportării cheltuielilor cu salarii, compensate integrală din subvenţie.

Scanned with OKEN Scanner

2. În note la situaţiile financiare entitatea are obligaţie de a prezenta situaţia îndeplinirii condiţiei (conf. IAS 37) în cei 2 ani, dar şi în al 3-lea, după alocare.

3. Dacă nu mai sunt îndeplinite condiţiile ataşate subvenţiei, sumele aferente subvenţiei trebuie restituite. Restituirea unei subvenţii referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă, înregistrarea fiind:

475 Subvenţii pentru investiţii	=	462 Creditori diverşi

Ex. 3. SC Mega constată un plus de inventar la Laboratorul de testare a calităţii produselor, cu ocazia inventarierii anuale, reprezentat de un aparat de măsurare. Valoarea aparatului este estimată la 8.000 lei şi perioada de amortizare 4 ani.

1. Înregistrările în contabilitate în anul 1 a plusului de inventar, asimilat subvenţiilor.

a. Înregistrarea plusului de inventar ca subvenţiei în decembrie

2132 Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare	=	**4754** Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	**150.000**	**150.000**

b. Înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea pentru anul I (8.000*1/4 ani)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	**2813** Amortizarea instalaţiilor tehnologice, mijloace de transport, animale şi plantaţii	**2.000**	**2.000**

c. Transferul la venituri a cotei părţi din subvenţie corespunzătoare plusului de inventar (8.000/4 ani)

4753 Donaţii pentru investiţii	=	**7584** Venituri din subvenţii pentru investiţii	**2.000**	**2.000**

Înregistrările c şi d se repetă în anii 2, 3 şi 4.

Observaţii

1. În contul de rezultat nu se înregistrează nici un efect, cheltuiala cu amortizarea fiind compensată integral cu venitul din subvenţia reprezentată de plusul de inventar.

2. În note la situaţiile financiare se prezintă subvenţiile generate de plusul de inventar la imobilizările corporale sau necorporale, dacă este cazul.

Scanned with OKEN Scanner

2.2.2.2. Contabilitatea subvenţiilor referitoare la venit, subvenţii de exploatare

Subvenţiile referitoarea la venit (subvenţii de exploatare) sunt subvenţiile ce urmează a fi primite drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate fără să mai existe costuri viitoare aferente şi cuprind toate subvenţiile, altele decât cele pentru active.

Conform standardului subvenţiile referitoare la venit pot fi prezentate:

1. distinct, ca venituri pentru activitatea de exploatare generate subvenţii sau
2. nu apar distinct, deoarece veniturile din subvenţii sunt deduse din cheltuielile pentru care au fost primite.

Indiferent de metoda folosită se impune prezentarea în notele la situaţiile financiare informaţii privind efectul subvenţiilor asupra oricărui element de venituri sau cheltuieli, acesta trebuie să fie prezentate separat pe fiecare element.

Precizare

Reglementarea contabilă naţională[15] nu agreează metoda deducerii subvenţiei din cheltuielile pentru care sunt acordate. Subvenţiile se recunosc ca venituri de exploatare şi pot fi:

- aferente cifrei de afaceri (cont 7411);
- aferente altor venituri de exploatare: pentru materii prime şi materiale; pentru cheltuieli externe şi plata personalului, pentru asigurări sociale; pentru dobânzi datorate etc. (conturi 7412 – 7418) şi
- venituri extraordinare (cont 771).

Înregistrarea se ace sistematic şi raţional pe perioadele în care se compensează cheltuielile corespunzătoare subvenţiei sau ca venituri amânate (cont 472 Venituri înregistrate în avans) când sunt aferente perioadelor viitoare.

Succesiunea înregistrărilor determinate de obţinerea unei subvenţii aferente veniturilor este următoarea:

1. Înregistrarea subvenţiei ca venituri ale perioadei curente, concomitent cu înregistrează dreptului de a o primi şi

a. aferentă activităţii de exploatare (venitul aferent cifrei de afaceri sau altor venituri de exploatare)

445 Subvenţii	=	741 Venituri din subvenţii de exploatare

sau

b. cazul obţinerii subvenţiei ca şi compensaţiei pentru pierderile înregistrate ca urmare a unor evenimente extraordinare

[15] Ord. nr. 3055/2009 art. 236 (1)

Scanned with OKEN Scanner

445 Subvenţii	=	771 Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare	

2. Înregistrarea subvenţie aferentă perioadei viitoare

445 Subvenţii	=	472 Venituri înregistrate în avans	

3. Încasarea subvenţiei în contul de disponibilităţi

5121 Contul la bănci în lei	=	445 Subvenţii	

Studii de caz privind subvenţiilor referitoare la venit, subvenţii de exploatare

Ex. 1. Subvenţii recunoscute ca venit obţinut în avans

O societate comercială furnizoare de agent termic primeşte în octombrie anul N confirmarea obţinerii subvenţie pentru producerea agentului termic de 300.000 lei. În decembrie se încasează subvenţia care este aferentă lunilor de iarnă, ianuarie – martie, pentru o acoperire liniară a unei părţi din cheltuielile pentru obţinerea agentului termic.

Subvenţie este acordată în condiţiile menţinerii preţului de livrare al agentului termic din luna octombrie şi pe perioada celor 3 luni(ian. – martie).

Subvenţia lunară pentru acoperirea cheltuielilor

300.000 lei /3 luni (ianuarie – martie) = 100.000 lei/lună

1. Înregistrarea creanţei privind subvenţia de primit în luna octombrie

4451 Subvenţii guvernamentale	=	472 Venituri în avans	300.000	300.000

2. Încasarea subvenţiei în luna decembrie

5121 Conturi la bănci în lei	=	4451 Subvenţii guvernamentale	300.000	300.000

3. Transferul cotei din subvenţii la veniturile lunii ianuarie

472 Venituri în avans	=	7411 Venituri din subvenţii de exploatare aferentă cifrei de afaceri	100.000	100.000

Înregistrarea (3) se repetă şi în lunile următoare, februarie şi martie.

Scanned with OKEN Scanner

Ex. 2. Subvenţii acordate pentru compensarea unor cheltuieli apărute într-o perioadă precedentă şi recunoscute la venituri în perioada curentă

SC A după ce a făcut disponibilizări de personal în luna iunie anul N, a primit în noiembrie anul N suma de 75.000 lei pentru plăţile compensatori, ca efect al politicii naţionale de protecţie socială. Valoarea efectivă a cheltuielile cu plăţile compensatorii au fost de 160.000 lei.

1. În iunie se înregistrează cheltuielile reprezentând plăţile compensatorii şi plata acestora

6458 Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială	=	462 Creditori diverşi	160.000	160.000
462 Creditori diverşi	=	5121 Conturi la bănci în lei	160.000	160.000

2. În noiembrie se înregistrează dreptul de creanţă reprezentând subvenţia de primit şi încasarea ei

4451 Subvenţii guvernamentale	=	7415 Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţie socială	75.000	75.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	4451 Subvenţii guvernamentale	75.000	75.000

Ex. 3. Subvenţii primite pentru acoperirea cheltuielile cu dobânda la creditele primite

SC H primeşte un credit pe termen lung de 300.000 lei, la 30 noiembrie anul N, cu o dobândă anuală de 15%. Entitatea beneficiază de o subvenţie pentru plata parţială a cheltuielilor cu dobânda pentru primelor 3 luni (dec. - feb.), în sumă de 9.000 lei.

1. Încasarea creditului la 30 noiembrie

5121 Conturi la bănci în lei	=	1621 Credite bancare pe termen lung	300.000	300.000

2. Înregistrări în luna decembrie

- creanţa privind subvenţiile şi încasarea acesteia

4451 Subvenţii guvernamentale	=	7418 Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată	9.000	9.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	4451 Subvenţii guvernamentale	9.000	9.000

Scanned with OKEN Scanner

- dobânda datorate pe luna decembrie

dobânda lunară: 3000.000*15%*1/12 = 3.750 lei

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	**1682** Dobânda aferentă creditelor bancare pe termen lung	3.750	3.750

- transferul subvenţiei aferente anului următor, pentru lunile ianuarie şi februarie, în contul 472 Venituri în avans pentru delimitarea exerciţiilor

- subvenţia primită în avans conform soldului C contului 7418 – 6.000 lei (9.000 lei*2/3= 6.000 lei)

7418 Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată	=	**472** Venituri în avans	6.000	6.000

Ex. 3. Subvenţii primite pentru compensarea pierderilor suferite în cursul exerciţiului financiar din cauza calamităţilor[16]

SC Bega SA primeşte în 30 octombrie anul N o subvenţie guvernamentală, drept compensare pentru pierderile înregistrate ca urmare a calamităţilor naturale din primăvara anului N, în valoare de 500.000 lei.

O subvenţie guvernamentala care urmează a fi primita drept compensaţie pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate în cursul exerciţiului (eliminarea efectelor unor calamităţi), fără a exista costuri viitoare aferente, se recunoaşte ca venit în perioada în care devine creanţă şi este înregistrata în grupa veniturilor extraordinare (cont *771 Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi alte asimilate*).

Înregistrarea creanţei pentru subvenţia de primit şi încasare acesteia

4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii	=	771 Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi alte asimilate	500.000	500.000
5121 Conturi la bănci în lei	=	4458 Alte sume primite cu caracter de subvenţii	500.000	500.000

2.2.3. Rambursarea subvenţiilor guvernamentale

O subvenţie guvernamentală trebuie restituită, devine rambursabilă, atunci când entitatea beneficiară nu îşi îndeplineşte condiţiile ataşate subvenţiei primite.

[16] Ex. preluat din Contabilitate financiară aprofundată, F. Ineovan şi D. Dumitrescu, 2009, pg. 198

Scanned with OKEN Scanner

Subvenţia guvernamentală care devine *rambursabilă* se înregistrează ca *o ajustare a unei estimări contabile*, conform IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori.*

Restituirea unei subvenţii trebuie efectuată prin reducerea veniturilor rămase în soldul contului 475 Subvenţii pentru investiţii (pentru active şi venituri) şi al contului 472 Venituri înregistrate în avans dacă există sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor (cont 6588 Alte cheltuieli de exploatare) pentru valoarea parţială sau integrală restituită.

Studii de caz privind rambursarea subvenţiilor guvernamentale

Ex. 1. Rambursarea subvenţiilor guvernamentale aferente activelor (ex.1 din paragraful 2.2.2.1.)

SC H obţine 1 decembrie anul N o subvenţie guvernamentală pentru un echipament ce produce energie neconvenţională, pe care o încasează efectiv în 15 decembrie. Valoarea de achiziţie al utilajului este de 750.000 lei şi valoare subvenţiei reprezintă 60% din valoarea de achiziţie. Achiziţia şi punerea în funcţiune a echipamentului a fost finalizată în 22 decembrie.

Condiţia ataşată subvenţiei prevede angajarea a trei specialişti, absolvenţi din anul curent, pe o perioadă minimă de 2 ani. Durata de utilizare a echipamentului este de 6 ani şi amortizarea este liniară.

Entitatea îndeplineşte condiţiile ataşate subvenţiei doar în primul an. Această situaţie determină restituirea a 83,33% din subvenţia primită.

Subvenţia primită este de 450.000 lei (750.000 valoarea activului*60%)

Subvenţia trecută la venituri în anul N+1 şi N+2 este 150.000 lei (75.000*2 ani), în situaţia în care condiţiile ataşate subvenţiei au fost îndeplinite doar în anul I.

Situaţia contului 4751 se prezintă astfel:

4751

Subvenţii guvernamentale pentru investiţii

Debit			Credit
		1 dec N	450.000
N+1	75.000		
N+2	75.000		
		Sold C	300.000

Subvenţia de restituit este de 375.000 lei (450.000 – 75.000, subvenţia aferentă anului I când sunt îndeplinite condiţiile), iar restituire se realizează astfel:

- 300.000 lei din contul 4751 şi
- 75.000 lei pe seama altor cheltuieli de exploatare (cont 6588), reprezentând cotă parte din amortizarea anului N+1 care nu mai este acoperită din subvenţie.

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**5121**		**375.000**
4751		Conturi la bănci în lei	**300.000**	
Subvenţii guvernamentale pentru investiţii				
6588			**75.000**	
Alte chelt. de exploatare				

Ex. 2. Rambursarea subvenţiilor guvernamentale aferente veniturilor (ex.1 din paragraful 2.2.2.2.)

O societate comercială furnizoare de agent termic primeşte în octombrie anul N confirmarea obţinerii subvenţie pentru producerea agentului termic de 300.000 lei. În decembrie se încasează subvenţia care este aferentă lunilor de iarnă, ianuarie – martie, pentru o acoperire liniară a unei părţi din cheltuielile pentru obţinerea agentului termic.

Subvenţie este acordată în condiţiile menţinerii preţului de livrare din luna octombrie şi pentru perioada celor 3 luni(ian. – martie).

Entitatea, începând cu luna februarie, majorează preţul de livrare, ceea ce înseamnă nerespectarea condiţiei ataşate subvenţiei şi deci, restituirea a 2/3 din subvenţie. Rambursarea se face în martie.

Subvenţia este primită în decembrie (3000.000 lei) pentru anul următor, înregistrată în contul 472, şi subvenţia lunară pentru acoperirea cheltuielilor trecută la venituri este de 200.000 lei pe două luni, ianuarie şi februarie. Contul 472 se prezintă astfel:

472

Venituri înregistrate în avans

Debit			Credit
		1 dec. N	3000.000
Ian.N+1	100.000		
Feb.N+2	100.000		
		Sold C	100.000

Subvenţia de restituit este 200.000 lei (300.000 – 100.000 subvenţia aferentă lunii ianuarie) şi se restituie astfel:

- 100.000 lei din contul 472 şi
- diferenţa de 100.000 lei pe seama altor cheltuieli de exploatare (cont 6588), reprezentând cotă parte din cheltuielile de exploatare suportate de entitate şi neacoperite din subvenţie pentru că nu ai fost respectată condiţia ataşată.

%	=	**5121**		**200.000**
472		Conturi la bănci în lei	**100.000**	
Venituri înregistrate în avans				
6588			**100.000**	
Alte chelt. de exploatare				

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

2.2.4. Întrebări de autoevaluare

1. Precizaţi care sunt principalele forme de asistenţă guvernamentală .

a. subvenţiile aferente veniturilor şi activelor

b. împrumuturi nerambursabile în condiţiile respectării unor criterii

c. subvenţiile aferente veniturilor, aferente activelor şi împrumuturi nerambursabile în condiţiile respectării unor criterii

2. Subvenţiile guvernamentale reprezintă:

a. asistenţă acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către entităţi

b. asistenţă acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către entităţi în schimbul îndeplinirii anumitor criterii, în trecut sau in viitor, în desfăşurarea activităţii de exploatare

c. asistenţă acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către entităţi (monetare sau nemonetare) în schimbul îndeplinirii anumitor criterii în desfăşurarea activităţii financiare şi de exploatare

3. Subvenţiile aferente activelor se acordă în următoarele situaţii:

a. de respectarea de către entitate a unor condiţii principale ce priveşte obligativitatea cumpărării sau construcţiei unui activ imobilizat

b. de respectarea şi a altor condiţii, considerate secundare, care restricţionează tipul, amplasamentul, perioada de realizare şi deţinerea activelor

c. a +b

4. SC B SA obţine în ianuarie N+1 o subvenţie guvernamentală de 360.000 lei pentru achiziţia unei instalaţii de biogaz. Instalaţie este achiziţionată în luna februarie anul N+1 la un costul de achiziţie de 600.000 lei.

Condiţia ataşată subvenţiei impune societăţii angajarea de personal din rândul şomerilor, cu menţinerea lor cel puţin jumătate din perioada de folosire a instalaţiei. Durata de utilizare este de 5 ani, amortizarea fiind liniară.

Care sunt înregistrările în contabilitate corecte în primul an de funcţionare a instalaţie, N+1?

a.	5121	=	4451	360.000
	6811	=	2813	120.000
	4451	=	7584	72.000
b.	4451	=	4751	360.000
	5121	=	4451	360.000
	6811	=	2813	110.000
	4451	=	7584	66.000
c.	4451	=	4751	360.000

5121	=	4451	360.000
6811	=	2813	120.000
4451	=	7584	72.000

5. SC Z primeşte în exerciţiul N o subvenţie de exploatare aferentă cifrei de afaceri de 400.000 lei şi pentru acoperirea pierderilor din calamităţi naturale reprezentând materii prime distruse, 350.000 lei. Pierderile din calamităţi înregistrate sunt de 500.000 lei şi venituri din vânzarea produselor 1.400.000 lei.

Care sunt înregistrările corecte în contabilitate aferente anului N şi influenţa în contul de profit şi pierdere?

a.

4451	=	%	750.000
		7411	400.000
		771	350.000
5121	=	4451	750.000
671	=	301	350.000

Rezultatul + 1.800.000

b.

4451	=	4758	750.000
5121	=	4451	750.000
4758	=	%	750.000
		7411	400.000
		771	350.000
671	=	301	350.000

Rezultatul + 1.800.000

c.

4451	=	%	750.000
		7411	400.000
		7412	350.000
5121	=	4451	750.000
671	=	301	350.000

Rezultatul + 1.800.000

Răspunsuri corecte: 1- c; 2 – b; 3 – c;4 – b; 5 - a

Scanned with OKEN Scanner

2.3. Standardul IAS 23 „Costul îndatorării"

Entităţile, pentru a-şi putea desfăşura activitatea, sunt nevoită să apeleze la împrumuturi necesare pentru plata datoriilor curente dar şi pentru derularea normală al activităţii de investiţii, activităţi care presupun derularea unor achiziţii, construcţia sau producerea unor active cu ciclu lung de obţinere.

Standardul internaţional de contabilitate 23 „Costul îndatorării" stabileşte cadrul de recunoaştere şi de încorporare al costurilor îndatorării, generate de împrumuturile folosite pentru desfăşurarea în condiţii normale al activităţii, în costul achiziţiei, construcţiei şi producţiei unui activ cu ciclu lung de fabricaţie. Standardul asigură totodată un cadru unitar de politici pentru capitalizarea acestor costuri, mărime capitalizării, rata de capitalizare, dar şi de prezentare a informaţiilor la nivelul notelor la situaţiile financiare anuale, informaţii legate de elementele ce determină capitalizarea. (politica contabilă adoptată pentru costul îndatorării, iar în cazul unei politici de capitalizare: valoarea capitalizată în perioada raportată şi rata de capitalizare folosită pentru determinarea valorii de capitalizare, dacă este cazul).

2.3.1. Elemente semnificative

Înţelegerea şi utilizarea IAS 23 „Costul îndatorării" presupune cunoaşterea la un nivel acceptabil a unor elemente, considerate semnificative, precum *scop, obiective şi aplicabilitate, definiţii şi recunoaşterea capitalizării costului îndatorării* în structura costului unui activ sau ca şi cheltuială a perioadei.

a. <u>Scopul, obiectivele şi aplicabilitatea standardului</u>

Scopul standardului este delimitare tratamentelor contabile care vizează cheltuielile ce privesc împrumuturile contractate de entitate şi folosite pentru obţinerea activelor, tratamentului contabil care, conform condiţiilor eligibile, permit *capitalizarea costurilor îndatorării într-un activ cu ciclu lung de fabricaţie.*

Obiectivele standardului sunt orientate spre:

- împrumuturile entităţii şi cheltuielile suportate pentru obţinerea şi utilizarea lor;
- costul îndatorării ca structură şi valoare;
- activele care se obţin într-o perioadă substanţială de timp, având un ciclu lung de fabricaţie;
- condiţiile de capitalizare al costului îndatorării şi
- mărime valorii de capitalizat în costul activului cu ciclu lung de fabricaţie.

Aplicarea standardul se face *în contabilitate costurilor îndatorării* şi ţine de urmărirea şi realizarea obiectivelor specificare de standard prin parcurgerea următorilor paşilor:

- identificare împrumuturilor şi delimitarea cheltuielilor aferente obţinerii şi utilizării acestora (în speţă, dobânzile), conform contractelor;
- identificarea activelor cu ciclu lung de fabricare, al căror realizare este dependentă de împrumuturi, din planul de investiţii, planul de producţie sau planul de achiziţii;

Scanned with OKEN Scanner

- determinarea costul îndatorării, pe baza dobânzii şi a altor cheltuieli, corespunzătoare finanţării fiecărui activ cu ciclu lung de fabricaţie;

- verificarea îndeplinirii condiţiilor de capitalizare al costurilor îndatorării în costul fiecărui activ finanţat;

- determinarea mărimii costului îndatorării de capitalizat, ca parte integrantă a costului activului finanţat, şi momentul începerii capitalizării;

- identificare condiţiilor care determină perioade de întrerupere al capitalizării şi marcarea momentelor de încetare şi de reluare al capitalizarea;

- identificare costurilor şi al altor cheltuieli generate de împrumuturi care nu îndeplinesc condiţii de capitalizare şi tratamentul aplicat acestora.

b. Definiţii

Aplicarea standardului nu se poate realiza decât în condiţiile cunoaşterii conţinutului unor concepte pe care se bazează tratamentul contabil al capitalizării costului îndatorării, dar şi al altor delimitării şi precizări ce uşurează înţelegerea şi aplicarea corectă.

Costul îndatorării este costul aferent împrumuturilor şi cuprinde dobânda (în principal) dar şi alte cheltuieli şi costuri suportate de entitate în legătură cu împrumuturile obţinute.

Împrumuturile pot fi în lei sau în devize şi pot îmbrăca cele mai diverse forme:

- credite bancare cu caracter general sau cu caracter special, adică cu destinaţii exprese (denumite în contextul standardului fonduri);

- împrumuturi acordate de alte entităţi decât cele bancare;

- emisiunea de obligaţiuni şi alte titluri de credit, şi

- finanţări prin contractele de leasing.

Costul îndatorării, pornind de la formele variate de împrumuturi, poate include:

- dobânzile la overdrafturi bancare (descoperirile de cont[17]) şi la împrumuturile pe termen scurt şi lung;

- amortizare cheltuielilor complementare realizate în scopul obţinerii împrumuturilor (ex. onorariile şi comisioanele de plătit creditorilor);

- amortizarea primele aferente împrumuturilor obligatare (prime de emisiune şi de rambursare);

- cheltuieli de finanţare aferente contractelor de leasing financiar, recunoscute în conformitate cu IAS 17 Leasing şi

- diferenţa de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, în măsura în care acestea sunt primite ca o ajustare a cheltuielilor cu dobânda, dar din care se recomandă[18] deducerea veniturilor rezultate din diferenţele de curs valutar corespunzătoare dobânzii, aceasta pentru a evita o capitalizare excesivă a costului îndatorării.

---

[17] Descoperitul de cont reprezintă o facilitare bancară în cadrul căreia banca stabileşte pentru entitate un plafon, în limita căruia aceasta poate utiliza sume de bani, chiar dacă în contul curent al entităţii nu există disponibilităţi.

[18] Conform principiului prudenţei

Scanned with OKEN Scanner

Activ cu ciclu lung de fabricaţie[19] este un activ care necesită o perioadă substanţială de timp pentru a se obţine şi a fi aduse la stadiul de vânzare (comercializare) sau utilizare.

Categoria activelor cu ciclu lung de fabricaţie cuprind toate activele care necesită o perioadă lungă de timp pentru a fi pregătite în acest scop unei utilităţi prestabilite, respectiv:

- active care sunt construite sau produse pentru uz propriu şi
- active realizate în scopul comercializării sau închirierii.

Precizări

1. Un activ va fi inclus în categoria activelor cu ciclu lung de fabricaţie numai dacă, *în condiţii normale*, obţinerea, pregătirea activului pentru utilizarea sau comercializarea se realizează într-o perioadă lungă de timp.

2. Având la bază precizarea anterioară, *sunt excluse* din categoria activelor cu ciclu lung de fabricaţie:

a. - active care solicită o perioadă lungă de timp pentru a fi realizate, ca urmarea ineficienţei tehnologice sau al unor întârzieri neprevăzute (intenţionate sau nu) - toate aceste cauze au ca efect prelungirea timpului de obţinere, perioadă care, în condiţii normale, ar fi mai scurtă;

b. - activele care sunt fabricate sau produse în mod curent în cantităţi mari şi respectiv de-a lungul unei scurte perioade de timp şi

c. - activele care, în momentul aducerii, sunt gata pentru o folosire prestabilită sau vândute.

Exemple de categorii de active cu ciclu lung de fabricaţie:

1. *Active imobilizate în curs de construcţie* care urmează a fi folosite, la finalizare, pentru uz propriu: secţii de producţie, instalaţii producătoare de energie, tronsoane de alimentare cu apă, complexe industriale, mine în etape de dezvoltare, reţele de conducte petroliere şi magistrale de gaze, sisteme de distribuţie pentru reţele de televiziune prin cablu sau satelit etc.

2. *Active de natura stocurilor* a căror durată de fabricaţie sau maturare implică o perioadă lungă de timp pentru a fia aduse în starea corespunzătoare comercializării. Este cazul obţinerii anumitor băuturi alcoolice (ex. coniac, whisky, şampanie) şi al prelucrării tutunului. În aceste cazuri este necesară parcurgerea unor procese de îmbătrânire/maturare (cazul whisky-ului, coniacului) sau de dospire (fermentare la verde), de uscare pentru fixarea culorii şi aromei, specific prelucrării tutunului.

c. <u>Recunoaşterea costului îndatorării ca element de capitalizare</u>

Derularea activităţii entităţilor este legată, întotdeauna, de existenţa surselor de finanţare. În condiţiile în care sursele proprii nu sunt suficiente entităţile pot apela la surse de finanţare din afara entităţii, sub formă de împrumuturi. Sursele împrumutate, contractate de o entitate, pot avea:

---

[19] Standardul foloseşte şi noţiunea de activ calificat pentru un activ cu ciclu lung de fabricaţie.

Scanned with OKEN Scanner

- o destinaţie specială (expresă) pentru obţinerea activelor cu ciclu lung de fabricaţie, destinaţia specială constituind garanţia obţinerii finanţării sau

- un caracter general şi pot fi folosite, parţial sau integral, şi pentru obţinerea unui activ cu ciclu lung de fabricaţie.

Costul îndatorării, ca şi costul aferent împrumuturilor contractate de entitate, este legată de *identificarea tuturor cheltuielile făcute de aceasta pentru a obţine şi folosi finanţările obţinute.*

Recunoaşterea costului îndatorării şi implicit ca element de capitalizare în costul activului sunt determinate de finanţările care au ca destinaţie directă activul cu ciclu lung de obţinere, respectiv achiziţia, construcţia sau producerea acestuia. Delimitarea costurilor îndatorării, care se pot capitaliza, se realizează pe tipuri de finanţare obţinute pentru active, astfel:

- *mai uşor*, în cazul *finanţării printr-un împrumut special* contractat de entitate pentru achiziţionarea, construcţia sau fabricarea activului cu ciclu lung de fabricaţie; şi

- *mai dificil*, în cazul *finanţării prin împrumuturi cu caracter general* (global) contractate de entitate şi folosite parţial sau integral pentru obţinerea unui activ cu ciclu lung de fabricaţie.

Deci *costul finanţării* (îndatorării) *care se poate capitaliza*, indiferent de caracterul finanţării utilizate, special sau general, include:

- toate cheltuielilor angajate de entitate în momentul îndatorării, obţinerii finanţării (cheltuieli de evaluare al garanţiei, de verificare dosar) şi

- toate cheltuielile aferente perioadei de utilizare al finanţării pentru achiziţia, construcţia, dezvoltarea şi producerea unui activ cu ciclu lung de fabricaţie (dobânda şi comisioane).

Recunoaşterea costul îndatorării, total sau parţial, şi atribuirea directă ca parte integrantă al costului activului cu ciclu lung de fabricaţie achiziţionat, construit sau produs, *se poate face în condiţiile* în care:

- *este posibil, ca activul ce le include, să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate,* situaţie în care se asigură conectarea veniturilor obţinute din vânzare, folosire, închiriere cu cheltuielile determinate de vânzare (scăderea din gestiune) şi cheltuielile generate de folosire şi întreţinere; şi

- *costul îndatorării poate fi evaluat credibil.*

Observaţii

1. „Atribuirea în mod direct"[20] al costul îndatorării unui activ cu ciclu lung de fabricaţie este justificată prin faptul că acest cost ar fi putut fi evitat dacă nu s-ar fi efectuat cheltuielile cu achiziţia, construcţia sau producţia acelui activ.

[20] Conform expresiei din IAS 23, pct.11

Scanned with OKEN Scanner

2. Capitalizarea costului îndatorării se realizează atunci când acest cost apare în aceiaşi perioadă cu activul/activele cu ciclu lung de fabricaţie pe care le finanţează.

3. Recunoaşterea costului îndatorării şi aplicarea tratamentului contabil de capitalizare la nivelul costului activului cu ciclu lung de fabricaţie este adecvat deoarece:

a. - asigură aplicarea principiului independenţei exerciţiului sub aspectul conectării, în viitor, a costul obţinerii activului cu beneficiile generate de folosirea sau valorificare şi

b. - costurile determinate prin capitalizarea costului îndatorării finanţărilor folosite asigură a mai bună comparabilitate între activele construite cu efort propriu (în regie proprie) şi cele cumpărate.

În contabilitate, costurile îndatorării, în funcţie de destinaţia împrumutului sau împrumuturilor, sunt recunoscute şi încadrat în grupe de conturi şi conturi diferite, astfel:

1. În cazul în care costul îndatorării şi alte cheltuieli generate de îndatorare nu îndeplinesc condiţiile de capitalizare sau nu sunt destinate obţinerii unui activ cu ciclu lung *sunt recunoscute şi înregistrate în conturile de cheltuieli de exploatare şi financiare,* după natura lor, pe măsura constituirii obligaţiilor, a angajării acestora sau plăţii.

2. În cazul în care costurile îndatorării sunt delimitate şi recunoscute, conform condiţiilor precizate în standard, ca elemente ale costului activului cu ciclu lung de fabricaţie, costurile îndatorării eligibile se capitalizează, fiind *recunoscute şi înregistrate ca parte la costului activului la a cărui finanţare au contribuit sursele împrumutate care le-au generat,* în momentul achiziţiei, recepţiilor parţiale, finale sau la finele exerciţiului când se inventariază producţia neterminată (corespunzătoare producţie ce are ca finalitate obţinerea unui active cu ciclu lung de fabricaţie de natura activelor necorporale, corporale sau stocuri). Conturile care se utiliza, pe grupe, sunt:

Scanned with OKEN Scanner

Clasa 2 Conturi de imobilizări	Clasa 7 Conturi de venituri
Grupa 21 Imobilizări corporale 211 Terenuri şi amenajări la terenuri 212 Construcţii 213 Instalaţii tehnici, mijloace de transport, animale şi plantaţii *Grupa 23 Imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări* 230 Imobilizări necorporale în curs 231 Imobilizări corporale în curs	*Grupa 72 Venituri din producţia de imobilizări* 721 Venituri din producţia de imobilizări necorporale 722 Venituri din producţia de imobilizări corporale
Clasa 3 Stocuri	
Grupa 33Producţia în curs de execuţiei 331 Produse în curs de execuţie 332 Servicii în curs de execuţie *Grupa 34 Produse* 345 Produse finite 348 Diferenţe de preţ la produse	*Grupa 71 Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie* 711 Veniturile aferente costurilor stocurilor de produse 712 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie

2.3.2. Evaluarea costului îndatorării şi determinarea mărimii de capitalizat

În contextul standardului costul îndatorării, valoarea acestui cost, trebuie determinat printr-o evaluare credibilă[21], care implică:

- identificare elementelor ce intră în costul îndatorării (dobânzi, onorarii, comisioane de plătit creditorilor etc.) pe fiecare sursă de finanţare şi
- determinarea expresiei valorice a fiecărui element identificat.

O entitate, pentru a-şi desfăşura activitatea, poate utiliza sume împrumutate al căror destinaţie poate fi expresă/specială pentru obţinerea de active cu ciclu lung sau nu, având un caracter general din punct de vedere al destinaţiei de utilizare. În condiţiile utilizării de finanţării pentru obţinerea unui activ cu ciclu lung de fabricaţie *mărime costului îndatorării* se determină:

- pe cele două categorii de surse de finanţare (speciale şi generale), respectiv
- pe fiecare împrumut ce formează cele două surse de finanţate şi
- se diminuează cu orice venit rezultat din investirea temporară al împrumuturilor.

Mărimea costurilor îndatorării eligibilă[22] *pentru capitalizare,* în costul activului obţinut prin folosirea sumelor împrumutate (speciale sau generale), trebuie să corespundă *costurilor actuale ale îndatorării* (aferente exerciţiului, perioadei) *diminuate cu orice venit din plasamentul temporar al sumelor împrumutate.*

[21] Conf. condiţiei de recunoaştere din standard.
[22] Care întruneşte condiţiile de capitalizare.

Scanned with OKEN Scanner

Precizări

1. În condiţiile în care entitatea recunoaşte costuri de îndatorare şi alte cheltuieli ce sunt aferente obţinerii unor împrumuturi cu caracter general care sunt folosite ca atare, nu pentru a obţine un activ cu ciclu lung, acestea sunt recunoscute şi evidenţiate la nivelul cheltuielilor, după natura lor, în exerciţiul în care au fost angajate sau plătite.

2. Dacă pentru obţinerea activului cu ciclu lung se utilizează şi împrumuturi cu caracter general (două sau mai multe), mărimea costurilor îndatorării aferent acestor împrumuturi utilizate sunt încorporabile în costul activului. Mărime costurilor îndatorării eligibile pentru capitalizare se determină prin aplicarea unei *rate de capitalizare.*

Rata de capitalizare trebuie să fie *media ponderată a costurilor îndatorării aplicabilă împrumuturilor entităţii, exigibile în timpul perioadei*, altele decât împrumuturile cu caracter special destinate expres obţinerii unui activ cu ciclu lung de fabricaţie.

3. Valoarea costurilor îndatorării capitalizate într-o perioadă nu trebuie să depăşească valoarea costurilor îndatorării suportate în timpul acelei perioade.

Paşii de urmat pentru determinarea costului îndatorării aferente obţinerii unui activ cu ciclu lung de fabricaţie sunt:

1. *identificate sursele de finanţare;*
2. *stabilirea caracterului acestora, special sau general;*
3. *determinarea costul îndatorării pe fiecare sursă de finanţare* aferentă unui activ cu ciclu lung de fabricaţie:

- la sursele cu destinaţie specială costul îndatorării aferent perioadei, iar
- în cazul surselor cu caracter general costul îndatorării aferent perioadei stabilit conform ratei de capitalizare (când se folosesc două sau mai multe finanţări);

4. costul astfel determinat este *direct* legate de activ şi trebuie *atribuit acestuia, fiind capitaliza la nivelul costului său.*

A. Exemple de recunoaştere al costului îndatorării care se capitalizează în costul activului

Ex. 1. Recunoaşterea şi determinarea costului îndatorării în condiţiile finanţării activului dintr-un împrumut special[23]

Un club de fotbal, organizat ca o societate pe acţiuni, doreşte să-şi construiască un nou stadion. Pentru finanţarea lucrărilor recurge la un împrumut obligatar, bazându-se pe numărul mare de suporteri şi găzduirea unor meciuri ale echipei naţionale. Costul total al lucrărilor este estimat, conform planului de investiţii, la 430.000.000 lei. Emisiune de obligaţiuni a avut loc în lunile februarie şi martie ale anului 2004 şi a prezentat următoarele caracteristici:

- valoarea nominală a unei obligaţiuni (VN) – 215 lei;

[23] Prelucrare a exemplului din Ghid practic pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate – Costul îndatorării, pg. 49

Scanned with OKEN Scanner

- numărul de obligaţiuni emise (Nr) – 2.000.000;
- preţul de emisiune (VE) – 207 lei;
- preţ de rambursare (VR) – 219 lei;
- rata anuală a dobânzii – 5%;
- durata împrumutului obligatar – 5 ani;
- cheltuieli cu emisiunea obligaţiunilor – 1.290.000 lei.

Cunoscând faptul că lucrările au început în data de 1.04.2004 şi că, pe 1.09.2005, stadionul a găzduit un meci de fotbal, în ciuda faptului că mai erau de efectuat unele lucrări de mică anvergură la căile de acces spre stadion, să se menţioneze sumele care pot fi capitalizate de entitate, conform precizărilor IAS 23 Costul îndatorării.

Capitalizarea costului îndatorării se realizează atunci când acest cost apare în aceiaşi perioadă cu obţinerea activul/activele cu ciclu lung de fabricaţie pe care le finanţează, adică:

- începe perioada de capitalizare la 1.04.2004, data începerii lucrărilor şi
- încetează capitalizarea la data când lucrările sunt finalizate în cea mai mare parte, adică la data la care are loc primul meci, la 1.09.2005.

Elementele care generează costul îndatorării pe perioada 1.04.2004 – 1.09.2005 sunt:

- dobânda aferentă împrumutului obligatar,
- primele de rambursare şi primele de emisiune, respectiv
- cheltuielile de emisiune al obligaţiunilor.

Determinarea costului îndatorării se face pe elementele constitutive ale acestuia:

1. Valoarea dobânzii care se capitalizează

Pentru 2004:	430.000.000*5%*9/12 =	16.125.000 lei
Pentru 2005:	430.000.000*5%*8/12 =	14.333.333 lei

2. Valoarea primelor de emisiune (PE) care se capitalizează

PE = (VN – VE)*Nr			
PE = (215 – 207)* 2.000.000	= 16.000.000 lei		
PE anuală = 16.000.000 lei/5 ani	= 3.200.000 lei		
Pentru 2004:	3.200.000*9/12	=	2.400.000 lei
Pentru 2005:	3.200.000*8/12	=	2.133.333 lei

3. Valoarea primelor de rambursare (PR) care se capitalizează

PR = (VR – VN)*Nr			
PR = (219 - 215)*2.000.000	= 8.000.000 lei		
PR anuală = 8.000.000/5 ani	= 1.600.000 lei		
Pentru 2004:	1.600.000*9/12	=	1.200.000 lei
Pentru 2005:	*1.600.000*8/12	=	1.066.667 lei

Scanned with OKEN Scanner

4. Valoarea cheltuielilor cu emisiunea, constituirea împrumutului obligatar

Cheltuieli anuale cu emisiunea obligaţiunilor = 1.290.000/5 = 258.000 lei

Pentru 2004: 258.000*9/12 = 193.000 lei

Pentru 2005: 258.000*8/12 = 172.000 lei

5. Costul îndatorării de capitalizat:

Anul	Dobânda capitalizată	Primele de emisiune capitalizate	Primele de rambursare capitalizate	Cheltuielile de emisiune capitalizate	Costul îndatorării capitalizat
2004	16.125.000	2.400.000	1.200.000	193.000	*19.918.000*
2005	14.333.333	2.133.333	1.066.667	172.000	*17.705.333*
Total 1	**30.458.333**	**4.533.333**	**2.255.667**	**365.000**	**37.623.333**
Total 2	30.458.333	6.800.000		365.000	37.623.333

Înregistrările în contabilitate sunt:

1. Înregistrarea obţinerii împrumutului obligatar, cu primele aferente şi cheltuielile de emisiune (constituire)

%	**161**		**438.000.000**
461 Debitori diverşi	Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	**414.000.000**	
169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor		**24.000.000**	
201 Cheltuieli de constituire	**5121** Conturi la bănci în lei	**1.200.000**	**1.200.000**

Din momentul obţinerii împrumutului se vor înregistra lunar:

- cheltuielile cu dobânda (666 = 1681);
- amortizarea primelor (6868 = 169) şi
- amortizarea cheltuielilor de constituire (6811 = 2801).

2. Capitalizarea costului îndatorării, la 31 dec. 2004, în costul activului în curs de realizare

231 Imobilizări corporale în curs	**722** Venituri din producţia de imobilizări corporale	**19.918.000**	**19.918.000**

3. Capitalizarea costului îndatorării în costul activului în curs de realizare, la 31 aug. 2005, când construcţia este funcţională

Scanned with OKEN Scanner

231 Imobilizări corporale în curs	722 Venituri din producţia de imobilizări corporale	17.705.333	17.705.333

4. Includerea în costul activului al valorii lucrărilor executate de constructor se realizează pe măsura recepţionării lucrărilor pe faze finalizate. Se înregistrează, dacă împrumutul a fost folosit integral şi a acoperit cheltuielile de realizare, în costul activului

231 Imobilizări corporale în curs	404 Furnizori de imobilizări	430.000.000	430.000.000

La finalizare costul activului este 467.623.333 lei, cost ataşat activului în momentul recepţiei finale şi darea în folosinţă

212 Construcţii	231 Imobilizări corporale în curs	467.623.333	467.623.333

Costul activului fiind format din:

- costul lucrărilor realizate şi acoperit din împrumutul obligatar, folosit integral – 430.000.000
- costurile îndatorării aferente (dobânzi, prime şi cheltuieli de emisiune) pentru anului 2004 -19.918.000

anului 2005 - 17.705.333

467.623.333

Ex. 2 Recunoaşterea şi determinarea mărimii costului îndatorării, reprezentat de dobândă, în condiţiile finanţării activului din mai multe împrumuturi şi folosirii ratei medii de capitalizare

Ex. 2a. Recunoaşterea şi determinarea mărimii costului îndatorării, în condiţiile finanţării activului din mai multe împrumuturi care nu au caracter special[24].

[24] Inspirat din Contabilitatea financiară o abordare europeană şi internaţională, vol. II, Ed. InfoMega, Bucureşti, 2005

Scanned with OKEN Scanner

SC MegaGrup SA realizează o centrală termică fără a face apel al o finanţare specială. Împrumuturile, dobânda şi lucrările în curs de execuţie, în primul exerciţiu de execuţie (2009), la început şi la închidere acestuia au următoarea structură:

	Împrumuturi Costurile lucrărilor	1.01.2009 lei	31.12.2009 lei	Media împrumutu lui	Dobânda aferentă
.	Împrumuturi				
	Împrumut A (dob. 17%)	60.000	33.000	46.500	
	Împrumut B (dob 10%)	150.000	55.000	102.500	
	Împrumut C (dob 8%)	40.000	22.000	31.000	
	Total împrumuturi	200.000	110.000	180.000	25.600
.	Costul lucrărilor realizate	170.000	270.000		

1. Rata medie a dobânzii aferente anului 2009 pentru împrumuturi este 11,46%, determinată astfel:

Rata medie = (17%*46.500/180.000) + (10%*102.500/180.000) + (8%*31.000/180.000)

2. Costul îndatorării de capitalizat se determină în funcţie de costul lucrărilor executate

(270.000 –170.000)*11,46% = 11.460 lei

Deoarece cheltuielile reale cu dobânda au fost 25.600 lei, superioare valorii obţinute din calcul (11.460 lei), costul îndatorării ce se va capitaliza este la nivelul dobânzii calculate, adică 11.460 lei.

Precizare

Dobânda ce se capitalizează la nivelul activului reprezintă totdeauna valoarea cea mai mică dintre dobânda calculată şi dobânda reală plătită.

Această precizare delimitează două situaţii:

1. când dobânda calculată este inferioară dobânzii reale, atunci se capitalizează dobânda calculată (11.460 lei, conf. ex.), diferenţa fiind o cheltuială a perioadei (14.140 lei, conf. ex.) şi

2. când dobânda calculată este superioară dobânzii reale, se capitalizează dobânda reală.

Înregistrările în contabilitate sunt:

a. Înregistrare dobânzii de plătit (angajată)

666 Cheltuielile cu dobânzile	1682 Dobânda aferentă creditului pe termen lung	25.600	25.600

Scanned with OKEN Scanner

b. Capitalizarea costului îndatorării la nivelul dobânzii calculate

231 /mobilizări corporale în curs	722 Venituri din producţia de imobilizări corporale	11.460	11.460

Ex. 2b. Recunoaşterea şi determinarea costului îndatorării folosind rata medie de capitalizare aferentă împrumuturilor cu caracter general folosite

O entitate specializată în telefonie mobilă a investit sume de 4.000.000 lei pentru realizarea unei reţele de telefonie mobilă. La sfârşitul anului entitatea avea înregistrate datorii neachitate, din valoarea investiţiei, de 800.000 lei. Pentru achitarea datoriei restante entitatea a luat decizia folosirii împrumuturilor contractate pentru nevoi generale, şi anume:

- descoperit de cont 800.000 lei la 18% dobândă
- împrumuturi pe termen mediu şi lung 4.000.000 lei la 11% dobândă şi
- împrumuturi pe termen scurt 1.600.000 lei la 12% dobândă.

Determinarea costului îndatorării de capitalizat

1. Calcularea ratei medii ponderate de capitalizare

(800.000*18% + 4.000.000*11% + 1.600.000*12%)/(800.00 + 4.000.000 + 1.600.000) = = 0,12125

• rata medie ponderată de capitalizare (%) = 0,12125*100 = 12,125%

2. Calcularea costului îndatorării de capitalizat

Aplicarea medii ponderate la valoarea la valoarea datoriei neachitate din finanţare, 800.000 lei

•• *costul îndatorării care se capitalizează*

*800.000 lei * 12,125% = 97.000 lei.*

Ex. 3. Recunoaşterea şi determinarea costului îndatorării în condiţiile folosirii pentru obţinerea unui activ de finanţării cu caracter special şi general

SC Aeroport SA a început, în ianuarie 2010 conform planului de investiţii, construcţia unei noi piste de aterizare. Lucrările au fost finalizate în septembrie 2010. Plăţile, în valoare totală de 2.795.000 lei, au fost realizate după următorul calendar:

- ianuarie 2010 – avans 860.000 lei
- aprilie 2010 645.000 lei
- iunie 2010 645.000 lei
- septembrie 2010 645.000 lei.

În vederea realizării investiţiei entitatea a obţinut un credit în valoare de 1.075.000 lei cu o dobândă de 9%. Din creditul obţinut s-au achitat facturile scadente în aprilie şi cea mai mare parte a facturilor din iunie.

Scanned with OKEN Scanner

Să se determine valoarea dobânzii care se capitalizează, în condiţiile în care în ianuarie entitatea a obţinut două credite cu caracter general de:
- 2.580.000 lei pe 1 an cu o dobândă de 13% şi
- 3.440.000 lei pe 5 ani cu o dobândă de 12%.

Dobânda care se capitalizează, conform standardului, este formată din:
- dobânda aferentă creditului special şi
- dobânzile aferente creditelor cu caracter general, corespunzătoarea sumelor folosite în perioadele de finanţare.

1. Dobânda de capitalizat la creditul special este de 41.925 lei, determinată astfel:
(645.000*9%*6/12) + (430.000*9%*4/12) = 29.025 + 12.900 = 41.925 lei

2. Dobânda de capitalizat aferentă împrumuturilor cu caracter general este de 84.221,95 lei, determinată astfel:
• Rata medie de capitalizare
(2.580.000*13% + 3.440.000*12%)/ (2.580.000 + 3.440.000)*100 = 12,23%
• Dobânda de capitalizat
860.000*12,23%*9/12 + 215.000*12,23%*4/12 + 645.000*12,23%*1/12 =
= 78.883,50 + 8.764,83 + 6.573,62 = 84.221,95 lei

3. Costul îndatorării de capitalizat în costul pistei de aterizare în anul 2010

Costul îndatorării de capitalizat		
aferent creditului special	aferent creditelor generale	Total
41.925,00	84.221,95	126.146,95

4. Costul activului (pistă se aterizare) la finalizare este de 2.921.146,95 lei, format din:
- valoarea facturilor reprezentând lucrările executate - 2.795.000,00 lei
- costul îndatorării capitalizat 126.146,95 lei,
  - aferent - creditului special 41.925,00
  - creditelor generale 84.221,95.

B. Exemple de recunoaştere şi determinare a costului îndatorării în condiţiile folosirii unui împrumut special, parţial împrumutat altei entităţi

Ex. 1. O entitate contractează la 1 ian. 2009 un împrumut bancar pe termen lung de 500.000 lei pentru finanţarea construcţiei unui depozit. În cursul anului 2009 cheltuielile cu dobânda au fost de 65.000 lei. O parte din suma împrumutată a fost folosită pentru acordarea unui împrumut altei entităţi, împrumut pentru care s-a încasat un venit din dobânzi de 15.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea costului îndatorării capitalizat, în anul 2009, este de 50.000 lei. Valoare determinată astfel:

65.000 Dobânda datorată – 15.000 Venituri din dobânzi = 50.000 lei

Înregistrările în contabilitate sunt următoarele:

1. Dobânda datorată

666 Cheltuieli cu dobânda	1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	65.000	65.000

2. Plata dobânzii datorate

1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	5121 Conturi la bănci în lei	65.000	65.000

3. Dobânda încasată aferentă împrumutului acordat

5121 Conturi la bănci în lei	766 Venituri din dobânzi	15.000	15.000

4. Capitalizarea costului îndatorării (dobânda capitalizată)

231 Imobilizări corporale în curs	722 Venituri din producţia de imobilizări corporale	50.000	50.000

Ex. 2. SC Megatron SA a împrumutat, la 1 ianuarie 2008, 18.000.000 lei în vederea finanţării producţiei a doua active, pentru activul A – 7.000.000 lei şi pentru activul B – 11.000.000 lei. Împrumutul a fost contractat la o rata a dobânzii de 10%.

Producerea activelor a început după un an. Fondurile au fost utilizate astfel:

Pentru activul A - la 01.01.2009 au fost utilizate 2.000.000 lei iar la 01.07.2009 au mai fost utilizate încă 3.000.000 lei.

Pentru activul B - la 01.01.2009 au fost utilizate 4.000.000 lei iar la 01.07.2009 au fost utilizate încă 6.000.000 lei.

Fondurile neutilizate au fost valorificate la o rată a dobânzii de 9%, împrumutul fiind acordat la 1 iulie 2009.

Care este costurile îndatorării ce pot fi capitalizate pentru fiecare activ?

Costurile care se pot capitaliza sunt costurile efective ale îndatorării minus câştigul obţinut din valorificarea temporară a fondurilor destinate obţinerii activului.

Scanned with OKEN Scanner

Costul îndatorării de capitalizat pentru activul A

• Costurile îndatorării

2.000.000*10%* 12/12 + 3.000.000*10%*6/12 = 350.000 lei

• Câştigul obţinut din valorificarea temporara a surplusului

2.000.000*9%*6/12 = 90.000 lei

• Costul îndatorării care se poate capitaliza

350.000 – 90.000 = 260.000 lei

Costul îndatorării de capitalizat pentru activul B

• Costurile îndatorării

4.000.000*10%* 12/12 + 6.000.000*10%*6/12 = 700.000 lei

• Câştigul obţinut din valorificarea surplusului

1.000.000*9%*6/12 = 45.000 lei

• Costul îndatorării care se poate capitaliza

700.000 – 45.000 = 655.000 lei.

2.3.3. Începerea, întreruperea şi încetarea capitalizării costului îndatorării

Împrumuturile obţinute de o entitate, conform contractelor, sunt variate în funcţie de natura, destinaţia şi durata lor. Pe perioada de creditare, în fiecare lună şi la nivelul fiecărui an, entitatea trebuie să suporte costurile îndatorării.

Capitalizarea costului îndatorării, la nivelul costului unui activ cu ciclu lung de fabricaţie, se realizează dacă sunt îndeplinite condiţiile de capitalizare, *condiţii care trebuie legate de factorul timp*, adică:

- *determinat momentul în care se începe capitalizare şi perioada de capitalizare;*
- *delimitarea perioadelor de întrerupere al capitalizării* şi
- *stabilirea momentului încetării capitalizării.*

Marcarea acestor momente şi perioade de capitalizare sunt necesare deoarece de cele mai multe ori:

- momentul începerii creditării nu coincide cu momentul începerii procesului de obţinere al activului căruia îi este destinat împrumutul;
- momentul finalizării activului (momentul din care poate fi folosit sau vândut) nu coincide cu momentul încheierii perioadei de creditare şi
- în cursul realizării activului pot apărea perioade prelungite de timp în care nu se lucrează efectiv la realizarea activului, conform planului, din cauze independente de entitate, ca beneficiară al sursei de finanţare împrumutate.

Scanned with OKEN Scanner

Începerea capitalizării și perioada de capitalizare

Momentul începerii capitalizării și perioada de capitalizare sunt legate de activul cu ciclu lung de fabricație ce urmează a fi obținut prin folosirea de sume împrumutate. Capitalizarea începe în momentul în care:

1. *se realizează cheltuieli pentru activ*, cheltuieli determinate de începerea lucrărilor și activităților ce țin de obținerea activului: consumuri, plăți sau obligații de plătit (ex. au fost demarate lucrările de proiectare și a fost plătit avansul conform contractului încheiat cu proiectantul; a fost plătit avansul conform contractului pentru demararea lucrărilor topografice și de mediu la obiectivul de investiții IEN 1 Instalație de producere a energie neconvențională – biogaz, conform planului de investiții etc.);

2. *sunt generate costuri ale îndatorării* corespunzătoare împrumutului sau împrumuturilor obținute și folosite cu destinație specială acoperirii cheltuielilor ocazionate de derularea etapelor de obținerea sau fără destinație specială, dar folosite integral sau parțial pentru activ; și

3. *sunt în curs activități indispensabile pregătirii activului, în vederea folosirii prealabile sau vânzării lui,* ce atrag după sine utilizarea de sume din sursele împrumutate (ex. activități tehnice și administrative anterioare începerii construcției fizice – obținerea avizelor înainte de demararea construcției; activități de pregătire a terenului și trasarea perimetrului construibil etc.).

Cele trei condiții prezentate nu trebuie să fie îndeplinite cumulativ, este suficient doar o condiție să fie îndeplinită pentru a se realiza capitalizarea costului îndatorării. Este suficient doar ca unul dintre aceste criterii să fie realizate:

- au fost făcute plăți către furnizorii de active sau
- finanțatorii au început să perceapă dobânzi sau
- au început lucrările de pregătire a activului pentru a putea fi utilizat ori vândut, conform celor prestabilite.

Activitățile necesare pregătirii activului pentru utilizarea sa prestabilită sau pentru vânzare cuprinde mai mult decât construirea fizică a activului. Aceste activități includ munca tehnică și administrativă realizată anterior începerii construcției fizice. Dar, simpla deținere unui activ, fără a se face activități de producție sau dezvoltare care să modifice starea sau conținutul activului, nu determină capitalizarea costului îndatorării.

Exemple privind începerea capitalizării și perioada de capitalizare

Ex. 1. Costul îndatorării apărute în timp ce are loc amenajarea terenului achiziționat în scopul construirii unui complex de locuințe este capitalizate în cursul perioadei, pe măsura desfășurării activităților de amenajare.

Precizări

Scanned with OKEN Scanner

În condiţiile în care terenului deţinut pentru construcţie nu este obiectul unei activităţi şi nu au loc nici un fel de alte lucrări asociate dezvoltării sau pregătirii în vederea obţinerii activului cu ciclu lung de fabricaţie nu sunt îndeplinite condiţiile de capitalizare. Deci perioada în care nu se fac nici o activităţi pe teren, dar nici alte lucrări legate de realizarea, dezvoltarea activului, simpla deţinere a terenului nu este condiţie suficientă pentru capitalizarea costului îndatorării aferent împrumutului obţinut pentru realizarea activului.

Perioada de capitalizare al costului îndatorării este corespunzătoare perioadei de finanţare al obţinerii sau dezvoltării activului cu ciclu lung de fabricaţie, cu condiţia ca perioada de demarare şi realizare al lucrările de obţinerii sau dezvoltării să se suprapună cu perioada de finanţare, *fiind excluse de la capitalizare perioada sau perioadele de întreruperi ale activităţii de obţinere.*

Ex.2. La construcţia unui stadion, demarat de un club de fotbal (a se vedea exemplul prezentat în paragraful anterior 2.3.2., A.Ex.1), capitalizarea costului îndatorării se realizează atunci când acest cost apare în aceiaşi perioadă cu construcţia activului cu ciclu lung de fabricaţie pe care le finanţează, adică:

- data începerii lucrărilor construcţiei este 1.04.2004, dată care coincide cu începerea perioadei de capitalizare, şi
- încetează capitalizarea se face la data când lucrările sunt finalizate în cea mai mare parte, adică la data când are loc primul meci, la 1.09.2005.

Ex. 3. O entitate a început construcţia unui bloc de locuinţe pentru angajaţi în luna martie 2008 şi a înregistrat costuri lunare de 2.000.000 lei cu această investiţie. În acelaşi timp au fost făcute demersurile pentru obţinerea unui credit bancar pe termen de 5 ani pentru realizarea investiţiei. Creditul cu destinaţie specială a fost primit la 1 august 2008, cu o dobânda lunară de 20.000 lei. Investiţia este finalizată la 31 iulie 2010.

Capitalizarea costului îndatorării începe cu data de 1 august 2008, data obţinerii creditului cu destinaţie specială, şi se întinde pe toată perioada de realizarea a construcţiei, până la finalizarea acesteia la 31 iulie 2010.

Întreruperea capitalizării

Întreruperea capitalizării este determinată de existenţa unor perioadele prelungite în care nu se derulează nici o activitate de pregătire sau dezvoltarea al activului, în scopul finalizării acestuia.

Perioadelor lungi de întrerupere al activităţii de realizare unui activ cu ciclu lung de fabricaţie pot fi determinate de o serie de factori, precum blocaje în desfăşurarea activităţii administrative (ex. demararea cu întârziere al activităţilor de proiectare şi obţinere al

Scanned with OKEN Scanner

avizelor pentru construcţii) sau greve. În aceste situaţii se impune suspendare capitalizării costului îndatorării.

Existenţa unor perioade în care nu se desfăşoară activităţi la activul finanţat *nu conduc la întreruperea capitalizării, aceasta continuând,* spre exemplu:

- perioadele de suspendare al activităţilor cauzate de opriri inerente în procesul obţinerii activului (ex. perioadelor prelungite necesare pentru ajungerea la maturare a stocului, la whisky, tutun, şampanie etc.);
- întreruperi scurte sau
- întreruperi impuse din exterior (ex. perioadele prelungite în care se înregistrează fenomene naturale ce sunt obişnuite în zona şi perioada respectivă a anului: creşterea nivelului apei care amână construcţia unui baraj, în condiţiile în care o asemenea creştere este obişnuită pe parcursul perioadei respective în zona geografică în care se desfăşoară activităţi de dezvoltare al activului).

Exemple de întrerupere al capitalizării

Ex. 1. O entitate obţine la 30 septembrie anul 2008 un împrumut pe termen lung de 950.000 lei, pe patru ani cu o rată a dobânzi de 10%, plătibilă la sfârşitul fiecărei luni. Împrumutul este destinat finanţării construcţiei noului sediu administrativ. În luna octombrie şi decembrie sau realizat următoarele plăţi:

- pentru proiectare - 50.000 lei în octombrie şi 60.000lei în noiembrie;
- pentru obţinerea avizului de construcţie - 45.000 lei în decembrie.

Lucrările au început efectiv în luna ianuarie 2009 şi s-au realizat conform graficului, până în luna iunie 2009, când la executarea lucrărilor de excavare pentru fundaţie sau descoperit vestigii arheologice. Această descoperire determină sistarea lucrările începând cu 1 iulie, pe o perioadă de peste un an.

1. Dobânda /costul îndatorării), perioada şi valoarea de capitalizat

- Dobânda lunară este 7.916,67 lei (950.000*10%*1/12)
- Perioada de capitalizare: oct. – dec. 2008, trei luni şi ian. – iunie 2009, şase luni.
- Costul îndatorării care se capitalizează este aferent perioadei octombrie – decembrie 2008 şi ianuarie – iunie 2009 şi reprezintă 71.250,03 lei (7.916,67*9 luni).

2. Începând din luna iulie 2009 dobânda lunară(costul îndatorării) nu se capitalizează la nivelul activului, fiind o cheltuială a perioadei, până la reluarea lucrărilor.

Ex. 2. În situaţia în care demararea lucrărilor de proiectare şi obţinere de avize pentru construcţiei noului sediu administrativ (conf. ex. 1) au fost amânate pentru luna ianuarie, dobânda aferentă lunilor octombrie – decembrie 2008, de 23.750,01 lei (7.916,67 lei/lună*3 luni) nu se capitalizează, fiind cheltuieli ale perioadei, deoarece în această perioadă nu s-au realizat nici un fel de lucrări destinate realizării activului, sediu administrativ.

Scanned with OKEN Scanner

Încetarea capitalizării

Încetarea capitalizării costului îndatorării trebuie să se realizeze în momentul în care cea mai mare parte activităţilor necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de obţinere în vederea utilizării sau a vânzării acestuia sunt realizate[25].

Perioada de capitalizare a costului îndatorării se încheie, de regulă, atunci când activul cu ciclu lung de fabricaţie atinge stadiul care îi permite să fie utilizat sau vândut. Dacă sunt realizate unele modificări minore (ex. decorarea interioară dispusă de utilizator sau cumpărător), atunci se consideră că cea mai mare parte al activităţilor ce privesc activul au fost încheiate, drept pentru care se încetează capitalizarea.

Exemple de încetare al capitalizării

Ex. 1. SC ConsLoc SA a realizat, folosind un credit cu destinaţie specială, un ansamblu de locuinţe. Constructorul amână anumite accesorii şi finisajele interioare până în momentul vânzării, pentru a permite cumpărătorilor să facă alegeri în această privinţă.

Această întârziere intenţionată este atribuită politicii de produs, practicată de entitate, şi continuarea capitalizării costului îndatorării nu se realizează[26].

Încetarea capitalizării se realizează pentru unele active cu ciclu lung de fabricaţie, formate din componente care pot funcţiona independent în timp, pe măsura finalizării şi pregătirii componentelor pentru a fi utilizate sau vândute, chiar dacă la altele componente se continuă activitate de construcţie (cazul realizării complexelor comerciale sau imobiliare).

Ex. 2. În luna februarie 2010 o entitate, cu de activitate comercial, a iniţiat lucrările pentru construcţia unui lanţ de magazine în Timişoara. Conform planului de investiţii inaugurare oficială este planificată să se realizeze la acelaşi dată, la 1 august, în cadrul unei ample campanii publicitare. La 1 iulie magazinele din zona Soarelui şi Calea Şagului sunt deja finalizate. Finanţarea lanţului de magazine este făcută în proporţie de 70% dintr-un împrumut special pentru această investiţie, obţinut la 1 februarie 2010 pe o perioadă de 5 ani.

Capitalizarea începe la data de 1 februarie 2010 şi încetează, pentru magazinele finalizate (din Zona Soarelui şi Calea Şagului), la 30 iunie 2010. Pentru celelalte magazine nefinalizate capitalizare se realizează până la finalizare, dar nu după data de 1 august, dată planificată pentru inaugurare.

Pentru alte active cu ciclu lung de fabricaţie, formate din componente care nu pot funcţiona independent (ex. un combinat siderurgic cu componentele sale: aglomerator, baterii de cocsificare, furnale, laminoare etc.), fiind necesare finalizarea în întregime a respectivului activ, capitalizarea se realizează până la finalizarea ansamblului, când este recepţionat în vederea folosirii sau vânzării.

---

[25] Conf. pct. 25 din IAS 23

[26] Exemplu preluat din Să înţelegem Standardele Internaţionale de Contabilitate, analiză şi interpretare, PricewaterhouseCoopers, www.contab-audit.com, 2001

Scanned with OKEN Scanner

2.3.4. Întrebări de autoevaluare

1. Scopul standardului IAS 23 Costul îndatorării este delimitare tratamentelor contabile care vizează:

a. cheltuielile ce privesc împrumuturile contractate de întreprindere;

b. tratamentului contabil care, conform condiţiilor eligibile, permite capitalizarea costurilor îndatorării într-un activ cu ciclu lung de fabricaţie;

c. tratamentului contabil aplicabil tuturor activelor în sensul capitalizării costurilor îndatorării.

2. Un activ va fi inclus în categoria activelor cu ciclu lung de fabricaţie numai dacă:

a. obţinerea şi pregătirea activului pentru utilizarea sau comercializarea se realizează într-o perioadă lungă de timp;

b. în condiţii normale, obţinerea şi pregătirea activului pentru utilizarea sau comercializarea se realizează într-o perioadă lungă de timp;

c. obţinerea şi pregătirea activului pentru utilizarea sau comercializarea se realizează într-o perioadă rezonabilă de timp.

3. Care este dobânda ce se capitalizează la nivelul costului unui activ cu ciclu lung de fabricaţie când se foloseşte rata medie de capitalizare:

a. valoarea cea mai mică dintre dobânda calculată şi dobânda reală plătită;

b. valoarea cea mai mică dintre dobânda reală plătită şi dobânda calculată;

c. valoarea dobânzii calculate pe baza rata medie de capitalizare.

4. SC ArgoMat SA realizează prin planul de investiţii o instalaţie de producere curent pentru iluminarea parcului auto pe bază de celule fotovoltaice. Perioada de realizare 31 ianuarie 2010 – 31 iulie 2010. Pentru realizarea acestui obiectiv s-a apelat la următoarele împrumuturi:

	Împrumuturi Costul lucrărilor realizate	**Data obţinerii împrumutului Durata**	**Valoare (lei)**	**Dobânda lunară plătită**
.	Împrumut special pentru activ (dobândă 10%)	1.01.2010, pe 5 ani	80.000	700
.	Împrumuturi cu caracter general			
	Împrumut A (dobândă 14%)	1.06.2010, pe 1 an	10.000	120
	Împrumut B (dobândă 12%)	1.03.2010, pe 1 an	20.000	200
.	Costul lucrărilor realizate		105.000	

Să se determine:

a. Data de la care se realizează capitalizare în costul activului şi data de încetare.

b. Valoarea de capitalizat pe categorii de împrumuturi.

c. Costul la care activului obţinut este evaluat la data recepţiei, 31 iulie 2010.

Scanned with OKEN Scanner

5. La 01.01.2008 SC Artex SA a împrumutat 15.000.000 lei în vederea finanţării fabricaţiei a doua active. Producerea lor a fost amânată doi ani şi termenul de finalizare este de şase luni. Ultima plată marchează finalizarea şi recepţia activului. Fondurile au fost utilizate astfel:

- pentru activul A s-au utilizate 2.000.000 lei la 01.01.2010 şi încă 3.000.000 lei la 01.06;
- pentru activul B, la 01.01.2010, s-au folosit 4.000.000 lei şi a 01.07 încă 6.000.000 lei.

Împrumutul a fost contractat la o rata a dobânzii de 10% şi fondurile neutilizate pot fi valorificate la o rată a dobânzii de 9%.

Să se determine costurile îndatorării de capitalizat pentru fiecare activ şi costul activelor la data finalizării, recepţiei.

6. SC MegaGrup SA realizează construcţia unui depozit de produse finite. Pentru realizarea investiţiei societatea beneficiază de un împrumut de 120.000 lei obţinut la data de 1.02.2010, data la care sunt demarate şi lucrările, de proiectare şi avizare. Rata dobânzii este de 9% şi rambursarea integrală este la 31.01.2011.

Construcţia se încheie la 1.10.2010, dar nu este dată în folosinţă doare ce drumul de acces către depozit nu a fost finalizat datorită unor avarii majore la magistrala de gaz care impun lucrării de remediere finalizate la 30.11.2010.

Să se determine:

a. Data la care începe şi încetează capitalizarea.

b. Costul îndatorării capitalizate şi costul perioadei aferent îndatorării.

7. SC TransAuto SA a achiziţionat un teren pe care urmează să amenajeze o parcare pentru autotrenuri. Valoarea terenului este de 135.000 lei. Pentru amenajarea parcării pe terenul achiziţionat s-a apelat la un credit pe 3 ani în sumă de 150.000 lei cu o dobândă de 12%. Creditul a fost obţinut la 15.05.2010.

Lucrările de amenajare au început la 1.06.2010 şi s-au finalizat 1.10.2010.

Să se determine costul îndatorării aferent anului 2010 şi valoarea de capitalizare.

8. SC HidroTeh SA construieşte un baraj pe râul Timiş. Cheltuielile efectuate în anul 2010 au fost în valoare de 1.500.000 lei, din care s-au achitat 950.000 lei. În anul 2010 societatea a beneficiat de următoarele împrumuturi:

Împrumuturi	Rata dobânzi i	Valoarea împrumuturilor la 01.01.2010	Valoarea împrumuturilor la 31.12.2010	Dobânda anuală plătită
1. Împrumut special	9%	350.000	1.100.000	120.560
2. Alte împrumuturi				
- împrumut A	11%	300.000	450.000	26.510
- împrumut B	14%	150.000	350.000	41.270

Dobânda achitată în anul 2010 pentru credite a fost de 193.340 lei.

Să se determine rata de capitalizare şi costul îndatorării de capitalizat.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Partea a II-a

Contabilitatea operaţiunilor de modificare a situaţiei financiare a întreprinderilor ca urmare a fuziunii, divizării, dizolvării şi lichidării

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

CONTABILITATEA FUZIUNII SOCIETĂŢILOR COMERCIALE

Rezumat

Fuziunea este o modalitate de creştere externă, este calea clasică a restructurării.

Fuziunea excede categoria alianţelor strategice presupunând reunirea activelor şi datoriilor a două sau mai multe societăţi care decid să-şi desfăşoare în comun activităţile lor.

După modalitatea juridică de realizare, fuziunea se poate efectua:

- prin absorbţia uneia sau mai multor societăţi de către altă societate;
- prin contopirea a două sau mai multe societăţi şi formarea unei alte societăţi noi.

Fuziunea prin absorbţie are printre efecte:

- majorarea capitalului la societatea absorbantă;
- şi pe cale de consecinţă, emiterea de noi titluri care vor fi atribuite acţionarilor/asociaţilor societăţilor absorbite care se dizolvă.

Fuziunea prin contopire presupune:

- înregistrarea capitalului noii societăţi;
- dizolvarea societăţilor care fuzionează şi atribuirea noilor titluri către vechii acţionari/asociaţi.

Fuziunea presupune implicarea a cel puţin două societăţi comerciale şi are ca efect reducerea numărului de societăţi aflate în activitate.

1.1. Aspecte generale privind fuziunea

Din punct de vedere juridic, operaţiunile de fuziune sunt reglementate de Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, cu completările şi modificările ulterioare.

Fuziunea este un act juridic şi economic care se realizează ca urmare a deciziei fiecărei societăţi comerciale care urmează să fuzioneze.

Fuziunea este operaţiunea prin care două sau mai multe societăţi comerciale hotărăsc separat transmiterea în totalitate a activelor şi pasivelor uneia dintre societăţi sau

contribuie la înfiinţarea unei noi societăţi comerciale în scopul comasării, desfăşurării în comun a activităţilor.

După modalitatea juridică de realizare, fuziunile se pot efectua prin două modalităţi:

- fuziunea prin absorbirea uneia sau mai multor societăţi comerciale de către altă societate comercială;
- fuziunea prin reunirea (contopirea) a două sau mai multe societăţi comerciale pentru a alcătui o societate comercială nouă.

După motivaţiile care stau la baza fuziunilor, acestea pot fi:

- fuziuni-dezvoltare, realizate din raţiuni economice;
- fuziuni-salvare, bazate pe motive juridice sau financiare.

Fuziunile-dezvoltare se înscriu în mişcările de concentrare şi care au ca şi consecinţă:

a. crearea de întreprinderi cu structuri tehnice consolidate, cu consecinţe directe asupra capacităţii de a concura, prin posibilitatea scăderii costului de producţie şi deci a preţului de vânzare, câştigând locuri mai bune pe piaţă;
b. posibilitatea de a realiza investiţii în cercetare şi dezvoltare încât să-şi permită menţinerea sau creşterea avansului tehnologic asupra concurenţilor, să-şi creeze noi produse etc.

Fuziunile-salvare pot să fie utilizate pentru a redresa întreprinderile aflate în dificultate financiară. Decât să se lichideze o întreprindere defectuos gestionată, dar bine ancorată pe piaţă, mai oportună este fuziunea cu o altă firmă din domeniu şi relansarea activităţii.

Fuziunea este una din căile de restructurare folosită cu succes de multe societăţi comerciale de-a lungul timpului.

Fiecare societate comercială care intră în fuziune trebuie să întocmească situaţii financiare cu ocazia fuziunii în conformitate cu Legea contabilităţii nr. 82/1991 cu modificările şi completările ulterioare.

Societăţile comerciale care fuzionează vor efectua în prealabil inventarierea elementelor de activ şi de pasiv, care vor fi evaluate şi prezentate în situaţiile financiare întocmite cu această ocazie.

Legislaţia naţională prevede că fuziunea poate avea loc şi atunci când una sau mai multe societăţi absorbite sunt în lichidare, cu condiţia ca societăţile respective să nu fi început partajul activului net între acţionari/asociaţi.

În ceea ce priveşte reglementările U.E. în domeniu, Directiva a 3-a europeană precizează în detaliu aspectele legate de fuziunea societăţilor comerciale.

Realizarea fuziunii presupune un proces ce se efectuează în trei etape:

Scanned with OKEN Scanner

a) perioada prealabilă fuziunii;
b) hotărârea propriu-zisă de fuzionare;
c) efectele fuziunii.

a) **Perioada prealabilă fuziunii** comportă două faze distincte:

a.1. faza de studiu şi negociere – conţinutul şi durata acestei faze fiind diferite de la o fuziune la alta. Societăţile interesate de realizarea fuziunii solicită firmelor de consultanţă: analize financiare, diagnostic comercial, evaluarea globală a societăţilor, în scopul cunoaşterii reciproce. Pe baza acestor studii se ia decizia de a orienta sau nu spre fuziune. Dacă se ia decizia de fuzionare, reprezentanţii societăţilor în cauză trec la negocierea condiţiilor esenţiale ale fuziunii:
- alegerea modului de evaluare a societăţilor;
- sensul fuziunii (cine pe cine absoarbe);
- determinarea parităţii de schimb.

a.2. faza concretizării voinţei de a fuziona prin redactarea şi semnarea proiectului de fuziune.

Proiectul de fuziune constituie punctul de pornire oficial al operaţiunilor care trebuie realizate pentru fuzionare. În proiect se precizează:
- societăţile participante la fuziune;
- fundamentarea şi condiţiile fuziunii;
- stabilirea şi evaluarea activului şi pasivului prevăzut a fi transmis;
- modalităţile de predare a titlurilor şi data de la care acestea dau dreptul la dividende;
- raportul de schimb al acţiunilor sau părţilor sociale;
- cuantumul primei de fuziune.

După redactarea proiectului de fuziune, administratorii societăţilor implicate întocmesc şi un raport propriu asupra fuziunii pe care îl vor prezenta în adunarea generală extraordinară. Acest raport va justifica asociaţilor/acţionarilor proiectul de fuziune în detaliu, atât în plan juridic, cât şi economic, punând accent pe raportul de schimb a acţiunilor/părţilor sociale.

b) **Hotărârea propriu-zisă de fuzionare**, respectiv aprobarea proiectului de fuziune, deci a fuziunii, este realizată de adunarea generală extraordinară a acţionarilor sau asociaţilor fiecărei societăţi implicate în fuziune.

Pentru ca acţionarii/asociaţii să se pronunţe în deplină cunoştinţă de cauză, toate operaţiunile de fuziune se supun în prealabil unui control din partea unor experţi independenţi. Experţii independenţi sunt numiţi de judecătorul-delegat. Aceşti experţi vor examina proiectul de fuziune şi vor întocmi la rândul lor un raport scris către acţionari precizând în final dacă rata de schimb este corectă şi rezonabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Acţionarii sau asociaţii societăţilor care dispar aprobă proiectul de fuziune, constatând dizolvarea societăţii, fără lichidare şi transmiterea universală (în totalitate) a activelor şi pasivelor către societatea absorbantă sau nou înfiinţată.

Acţionarii/asociaţii societăţii absorbante sau nou înfiinţate aprobă proiectul de fuziune, precum şi aporturile de active şi pasive primite prin fuziune. Se aprobă totodată majorarea de capital prin emisiunea de acţiuni sau părţi sociale destinate remunerării aportului adus de către societăţile absorbite sau contopite.

Se aprobă de asemenea modificările la actul constitutiv al societăţii impuse ca urmare a fuziunii.

c) **Efectele fuziunii antrenează:**

- dizolvarea fără lichidare a societăţilor care dispar şi transmiterea universală (în totalitate) a activelor şi pasivelor acestora către societatea absorbantă sau nou înfiinţată;
- simultan, acţionarii/asociaţii societăţilor care dispar dobândesc calitatea de acţionar/asociat al societăţii absorbante sau nou înfiinţate;

Fuziunea se consideră că a avut loc:

a. în cazul fuziunii prin absorbţie, la data înscrierii în Registrul Comerţului a menţiunii privind majorarea capitalului societăţii absorbante;
b. în cazul fuziunii prin contopire, la data înmatriculării în Registrul Comerţului a noii societăţi.

1.2. Contabilitatea operaţiunilor de fuziune prin absorbţie

Conform art. 238 din Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990 republicată, aliniatul a), fuziunea prin absorbţie este definită astfel: Fuziunea prin absorbţie „este operaţiunea prin care una sau mai multe societăţi sunt dizolvate fără a intra în lichidare şi transferă totalitatea patrimoniului lor unei alte societăţi, în schimbul repartizării de acţiuni la societăţile beneficiare şi eventual, al unei plăţi în numerar de maxim 10% din valoarea nominală a acţiunilor astfel repartizate".

Această modalitate de fuziune presupune existenţa a două categorii de societăţi:

- societatea absorbantă;
- societatea sau societăţile absorbite.

Societatea absorbantă este societatea care „supravieţuieşte" operaţiunii de fuziune, ea primeşte toate activele şi pasivele societăţii sau societăţilor absorbite.

Societatea absorbită este societatea care se dizolvă (dispare), ea îşi transferă în totalitate patrimoniul către societatea absorbantă.

Efectul provocat de fuziune este următorul: la societatea absorbantă se va proceda la majorarea capitalului şi ca urmare se vor emite noi acţiuni/părţi sociale, care vor fi repartizate acţionarilor societăţilor absorbite pentru a remunera aportul acestora.

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, asociaţii/acţionarii societăţii absorbite devin asociaţi/ acţionari ai societăţii absorbante.

Contabilizarea operaţiunilor de fuziune este prevăzută în Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operaţiuni de fuziune, divizare, dizolvare şi lichidare a societăţilor comerciale, precum şi retragerea sau excluderea unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale şi tratamentul fiscal al acestora. (OMFP nr. 1376/2004 + anexa la ordin).

Cu ocazia fuziunii prin absorbţie se parcurg următoarele etape:

1. **Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi pasiv** ale societăţilor comerciale care fuzionează. În urma acestor demersuri se procedează la înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării în contabilitate.

   În bilanţ, un activ trebuie recunoscut atunci când:
   - e probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare din utilizarea activului;
   - costul sau valoarea activului poate fi determinată în mod credibil.

   Datoriile sunt recunoscute în bilanţ atunci când:
   - reprezintă o obligaţie a acestuia, prin decontarea căreia se aşteaptă o ieşire de resurse ce încorporează beneficii;
   - valoarea datoriei poate fi stabilită în mod credibil.

2. a) **Întocmirea situaţiilor financiare înainte de fuziune** de către toate societăţile comerciale care urmează să fuzioneze.

   b) În baza bilanţului întocmit înainte de fuziune **se va determina activul net contabil** (ANC).

$$ANC = Active - Datorii$$

3. **Evaluarea globală a societăţilor**, respectiv determinarea valorii aportului net în vederea determinării în etapa următoare a parităţii, respectiv a raportului de schimb al acţiunilor/părţilor sociale.

   Pentru evaluarea societăţilor intrate în fuziune se poate folosi una din următoarele metode:
   - activul net;
   - valoarea bursieră;
   - capitalizarea rezultatelor;
   - cash-flows.

   Metodele de evaluare alese trebuie să se aplice de o manieră identică pentru toate societăţile implicate.

   Valoarea globală a societăţii stabilită printr-una dintre metodele menţionate anterior reprezintă valoarea aportului net de fuziune al fiecărei societăţi intrate în fuziune. Pe baza acestei valori se va stabili raportul de schimb.

Scanned with OKEN Scanner

De regulă, valoarea aportului net ca rezultat al evaluării diferă ca mărime de nivelul activului net contabil la care sunt transmise activele şi pasivele. Această diferenţă este înregistrată la societatea absorbită ca şi:

- câştiguri la contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital", respectiv
- pierderi la contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital".

În final se decontează pe contul 121 „Profit sau pierdere". Cel mai corect ar fi afectarea contului 117 „Rezultatul reportat", fiind vorba de câştiguri sau pierderi cumulate în decursul mai multor perioade anterioare.

4. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor/părţilor sociale pentru acoperirea capitalului societăţilor comerciale absorbite.

În cadrul acestei etape se efectuează:

a) Determinarea valorii contabile a acţiunilor/părţilor sociale ale societăţilor care fuzionează:

$$VMC = \frac{\text{Valoarea aportului net}}{\text{Nr. acţiuni/părţi sociale}}$$

sau

$$VMC = \frac{\text{Activ net contabil}}{\text{Nr. acţiuni/părţi sociale}}$$

atunci când se foloseşte metoda evaluării patrimoniale pentru evaluarea globală a societăţilor, şi în acest caz valoarea aportului net este egală ca valoarea activului net contabil.

b) Stabilirea raportului de schimb:

$$\text{Raport de schimb} = \frac{\text{VMC a acţiunilor societăţii absorbite}}{\text{VMC a acţiunilor societăţii absorbante}}$$

Notă: Acest raport de schimb este verificat şi aprobat de experţi independenţi, care vor preciza, în raportul întocmit către acţionari/asociaţi, că acesta este corect şi rezonabil.

Exemplu de determinare a parităţii: SC „B" absoarbe SC „A" şi se cunosc următoarele date:

Elemente de calcul	SC „A"	SC „B"
– nr. de acţiuni	20.000	30.000
– valoarea globală a		

Scanned with OKEN Scanner

societăţii (după evaluare) 4.000.000 7.500.000

- valoarea acţiunilor:
  - val. nominală (VN) 100 150
  - val.mat. contab. (VMC) 200 250

  Raportul de schimb = 200/250 = 0,8,

  adică pentru o acţiune a SC „A" se primesc 0,8 acţiuni ale SC „B", care este societatea absorbantă.

5. Determinarea numărului de acţiuni/părţi sociale de emis de către societatea absorbantă pentru recompensarea valorii aportului societăţilor absorbite.

Nr. acţiuni/părţi sociale ce trebuie emise = Nr. acţiuni/părţi sociale ale SC absorbite × Raportul de schimb

În exemplul nostru, SC „B" va emite: 20.000 × 0,8 = 16.000 de acţiuni.

6. Majorarea capitalului la societatea comercială absorbantă

Majorarea capitalului = Nr. acţiuni/părţi sociale de emis × Val. nominală a SC absorbantă

În exemplul nostru SC „B" îşi va majora capitalul cu:

16.000 acţiuni × 150 lei/acţiune = 2.400.000 lei

7. Calcularea primei de fuziune ca diferenţă între valoarea netă a aportului şi valoarea cu care creşte capitalul.

Prima de fuziune = 4.000.000 – 2.400.000 = 1.600.000 lei

Prima de fuziune se mai poate determina şi prin înmulţirea numărului de acţiuni emise cu diferenţa între valoarea matematic contabilă şi valoarea nominală a acestora.

Prima de fuziune (în exerciţiul nostru 1.600.000 lei) este preţul pe care acţionarii societăţii absorbite (în cazul nostru SC „A") trebuie să-l plătească pentru a dobândi dreptul de intrare în societatea absorbantă. (în cazul nostru SC „B").

8. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor care fuzionează a operaţiunilor generate de fuziunea prin absorbţie.

Modul de reflectare şi înregistrare în contabilitate a operaţiunilor privind fuziunea prin absorbţie depinde de natura relaţiilor de capital existente între societăţile care fuzionează, respectiv:

- societăţile sunt independente;
- societatea absorbantă deţine titluri la societatea absorbită;
- societatea absorbită deţine titluri la societatea absorbantă;
- cele două societăţi deţin participaţii reciproce.

Scanned with OKEN Scanner

În plan contabil, fuziunea prin absorbţie este:

- similară unei creşteri de capital la societatea absorbantă;
- presupune dizolvarea societăţii absorbite fără să mai fie necesară lichidarea ei;
- are loc transmiterea integrală a activelor şi pasivelor societăţii absorbite către societatea absorbantă;
- acordarea unor drepturi de creanţă (acţiuni) asociaţiilor/acţionarilor societăţilor absorbite (care dispar) şi care devin acţionari ai societăţii absorbante;
- de regulă valoarea aportului net al societăţilor absorbite depăşeşte valoarea nominală a acţiunilor noi emise şi reprezintă prima de fuziune.

Filiera înregistrărilor operaţiunilor de fuziune prin absorbţie, în cazul în care societăţile comerciale care fuzionează sunt independente, se prezintă în exemplul ce urmează.

Exemplu: Două societăţi comerciale, care sunt independente, fuzionează. SC „A" absoarbe SC „B", care, după fuzionare, se dizolvă. SC „A", absorbantă, îşi reevaluează imobilizările corporale înainte de fuziune şi înregistrează o creştere din reevaluare de 781.250 lei.

Bilanţurile societăţilor comerciale care fuzionează, întocmite după inventariere se prezintă astfel: (Tabelul 1).

Tabelul 1

Elemente de structură	SC „A"	SC „B"
A) Active imobilizate(AI)		
II Imobilizări corporale (212-281)	2.125.000	287.500
B) Active circulante (AC)		
I Stocuri (371-397)	250.000	206.250
II Creanţe (411- 491)	531.250	400.000
III Casa şi ct. la bănci (512)	62.500	12.500
D) Datorii sub un an		
Furnizori (401)	968.750	306.250
F) Total active – datorii curente	2.000.000	600.000
J) Capital şi rezerve		
I Capital social (1012)	500.000	312.500
	5.000 A×100 lei/A	3.125 A×100 lei/A
III Rezerve din reevaluare (105)	781.250	-
IV Rezerve	718.750	287.500
Total capitaluri proprii	2.000.000	600.000

Valoarea globală a SC „B" în urma evaluării înregistrează o creştere de 337.500 lei faţă de activul net contabil.

Se cere:

a) determinarea activului net contabil (ANC) şi a valorii aportului net (VAN) al celor două societăţi
b) determinarea valorii matematic contabile (VMC) a acţiunilor celor două societăţi

Scanned with OKEN Scanner

c) determinarea raportului de schimb
d) stabilirea numărului de acţiuni SC „A" care trebuie emise pentru remunerarea aportului SC „B"
e) creşterea de capital la SC „A"
f) prima de fuziune
g) înregistrarea în contabilitatea societăţii absorbite SC „B" şi a societăţii absorbante SC „A" a operaţiunilor de fuziune.

Rezolvare:

a) ANC = AI + AC – Datorii
SC „A" ANC = 2.125.000 + 843.750 – 968.750 = 2.000.000
VAN = ANC = 2.000.000
SC „B" ANC = 287.500 + 618.750 – 306.250 = 600.000
VAN = ANC + Creşterea de valoare
VAN = 600.000 + 337.500 = 937.500

b) SC „A" VMC = 2.000.000/5.000 = 400 lei/A
SC „B" VMC = 937.500/3.125 = 300 lei/A

c) Raportul de schimb = 300/400 = 0,75
adică pentru o acţiune a SC „B" se primesc 0,75 acţiuni SC „A" sau la 4 acţiuni „B" se primesc 3 acţiuni „A".

d) Nr. de acţiuni „A" = 3.125 × 0,75 = 2.343,75 = 2.344
SC „A" va emite 2.344 acţiuni noi.

e) Creşterea de capital la SC „A" = 2.344 × 100 = 234.400 lei

f) Prima de fuziune = 937.500 – 234.400 = 703.100 lei

g) Contabilizarea fuziunii la SC „B" absorbită

i. evidenţierea totalităţii activelor transferate inclusiv a creşterii de valoare (AI + AC + creşterea de valoare)

461 Debitori diverşi	=	**7583** Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital	**1.243.750**	**1.243.750**

ii. scăderea din evidenţă a activelor (AI + AC) transferate la valoarea din bilanţ

Scanned with OKEN Scanner

6583 Cheltuieli privind active cedate şi alte operaţiuni de capital	=	**%** **212** Clădiri **371** Mărfuri **411** Clienţi **512** Conturi la bănci	906.250	 287.500 206.250 400.000 12.500

iii. închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli

7583 Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital	=	**121** Profit sau pierdere	1.243.750	1.243.750
121 Profit sau pierdere	=	**6583** Cheltuieli privind active cedate şi alte operaţiuni de capital	906.250	906.250

iv. evidenţierea elementelor de pasiv transferate (datorii şi capitaluri proprii)

401 Furnizori	=	**461** Debitori diverşi (SC „A")	306.250	306.250
% **1012** Capital subscris vărsat **106** Rezerve **121** Profit sau pierdere	=	**456** Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	 312.500 287.500 337.500	937.500

v. regularizarea conturilor de datorii faţă de acţionarii SC „B" cu creanţele faţă de SC „A" absorbantă. (VAN)

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**461** Debitori diverşi (SC „A")	937.500	937.500

h) Contabilizarea fuziunii la SC „A" absorbantă

i. înregistrarea majorării capitalului şi a primei de fuziune

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**%** **1012** Capital subscris vărsat **1042** Prime de fuziune	937.500	 234.500 703.100

ii. preluarea elementelor de activ de la SC „B", la valoarea lor din bilanţ, ţinând cont şi de creşterea de valoare, care reprezintă un fond comercial preluat

Scanned with OKEN Scanner

%	=	456		1.243.750
207		Decontări cu	337.500	
Fond comercial		asociații/acționarii privind		
212		capitalul	287.500	
Clădiri				
371			206.250	
Mărfuri				
411			400.000	
Clienți				
512			12.500	
Conturi la bănci				

iii. preluarea elementelor de natura datoriilor de la SC „B"

456	=	**401**	**306.250**	**306.250**
Decontări cu asociații/acționarii privind capitalul		Furnizori		

1.3. Contabilitatea operațiunilor de fuziune prin contopire

Conform art. 238, aliniat b, din Legea societăților comerciale, nr. 31/1990, republicată, cu completările și modificările ulterioare, fuziunea prin contopire se definește astfel: „este operațiunea prin care mai multe societăți sunt dizolvate fără a intra în lichidare și își transferă totalitatea patrimoniului lor unei societăți pe care o constituie, în schimbul repartizării de acțiuni la societățile beneficiare și eventual al unei plăți în numerar de maxim 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate".

Fuziunea prin contopire presupune:

- constituirea unei noi societăți prin preluarea activelor și pasivelor de la societățile comerciale care fuzionează;
- dizolvarea fără lichidare a societăților care-și transferă în totalitate activele și pasivele către noua societate;
- acționarii societăților dizolvate vor primi acțiuni care vor fi emise de societatea nou înființată.

Operațiunile care se efectuează cu ocazia fuziunii sunt:

A. Inventarierea și evaluarea elementelor de activ și de pasiv și întocmirea situațiilor financiare ale societăților comerciale care intră în fuziune. Cu această ocazie se determină și capitalurile proprii respetiv activul net contabil (ANC).
B. Evaluarea globală a societăților în urma cărora se determină creșterea de valoare și se stabilește valoarea aportului net.
C. Determinarea numărului de acțiuni noi care trebuie emise de către societatea nou înființată, având în vedere valoarea aportului net al societăților care se contopesc prin raportarea lor la valoarea nominală (VN) a unei noi acțiuni.

De exemplu, dacă SC1 fuzionează cu SC2 pentru a forma o societate nouă, SC3, numărul total de acțiuni ce trebuie emise de SC3 se determină astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- pentru SC1 = VAN : VN/A = Nr. de acţiuni
- pentru SC2 = VAN : VN/A = Nr. de acţiuni / Total acţiuni noi

D. Reflectarea în contabilitatea societăţilor care se dizolvă a elementelor de activ şi pasiv care se transferă în totalitate către noua societate. Înregistrările contabile sunt identice cu cele prezentate pentru societăţile absorbite.

E. Reflectarea în contabilitatea societăţii nou înfiinţate a capitalurilor aportate, a activelor şi datoriilor preluate de la societăţile care-şi încetează existenţa.

Exemplu: Două societăţi comerciale independente, SC „A" şi SC „B", fuzionează prin contopire pentru a constitui o societate comercială nouă, SC „C". După fuzionare, SC „A" şi SC „B" se dizolvă.

Bilanţurile societăţilor care fuzionează, după inventariere, se prezintă astfel:

Tabel nr.2

Elemente de structură	SC „A"	SC „B"
A) Active imobilizate(AI)		
II Imobilizări corporale (212-281)	520.000	400.000
B) Active circulante (AC)		
I Stocuri (371-397)	100.000	360.000
II Creanţe (411- 491)	320.000	830.000
III Casa şi ct. la bănci (512)	30.000	10.000
D) Datorii sub un an		
Furnizori (401)	610.000	920.000
F) Total active – datorii curente	360.000	680.000
J) Capital şi rezerve		
I Capital social (1012)	250.000	400.000
	2.500A × 100 lei/A	4.000A × 100 lei/A
IV Rezerve (106)	110.000	280.000
Total capitaluri proprii	360.000	680.000

Valoarea globală a societăţilor care fuzionează, stabilită în urma evaluării, înregistrează următoarele creşteri faţă de activul net contabil (ANC):

- la SC „A" o creştere de 40.000 lei
- la SC „B" o creştere de 225.000 lei

Se cere:

a) determinarea activului net contabil şi a valorii aportului net al celor două societăţi care fuzionează

b) determinarea numărului de acţiuni pe care trebuie sa le emită SC „C" nou înfiinţată, valoarea nominală fiind de 100 lei/A

c) determinarea raportului de schimb

d) înregistrarea operaţiunilor de fuziune în contabilitatea societăţilor care se dizolvă şi în contabilitatea societăţii care se constituie cu această ocazie.

Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

a) ANC = AI + AC – Datorii

VAN = ANC + Creşterea de valoare

SC „A": ANC = 520.000 + 450.000 – 610.000 = 360.000

VAN = 360.000 + 40.000 = 400.000

SC „B": ANC = 400.000 + 1.200.000 – 920.000 = 680.000

VAN = 680.000 + 225.000 = 905.000

b) Număr de acţiuni noi = VAN/VN

SC „A": = 400.000 : 100 = 4.000

SC „B": = 905.000 : 100 = 9.050

Total 1.305.000 aport 13.050 nr. de acţiuni

c) Raportul de schimb

i. valoarea matematic contabilă (VMC) a vechilor acţiuni

SC „A" VMC = 400.000/2.500 = 160 lei/A

SC „B" VMC = 905.000/4.000 = 226,25 lei/A

ii. valoarea matematic contabilă a noilor acţiuni

SC „C" VMC = 1.305.000/13.050 = 100 lei/A

iii. Raportul de schimb acţiuni vechi contra acţiuni noi (VMC veche raportată la VMC nouă)

- pentru SC „A" = 160/100 = 1,6

adică pentru 1 acţiune veche acţionarii fostei SC „A" vor primi 1,6 acţiuni ale SC „C" (2.500 A vechi × 1,6 = 4.000 A noi)

- pentru SC „B" = 226,25/100 = 2,2625

adică pentru 1 acţiune veche acţionarii fostei SC „B" vor primi 2,2625 acţiuni ale SC „C" (4.000 A vechi × 2,2625 = 9.050 A noi)

d) **A.** Reflectarea în contabilitate a fuziunii la **societăţile care se dizolvă**

i. evidenţierea activului transferat (AI + AC + Creşterea de val)

- pentru SC „A"

461 Debitori diverşi	=	7583 Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital	1.010.000	1.010.000

- pentru SC „B"

461 Debitori diverşi	=	7583 Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital	1.825.000	1.825.000

ii. scoaterea din evidenţă a activelor transferate la valoarea din bilanţ

- pentru SC „A"

Scanned with OKEN Scanner

6583 Cheltuieli privind active cedate şi alte operaţiuni de capital	=	**%** **212** Clădiri **371** Mărfuri **411** Clienţi **512** Conturi la bănci	**970.000**	 520.000 100.000 320.000 30.000

- pentru SC „B"

6583 Cheltuieli privind active cedate şi alte operaţiuni de capital	=	**%** **212** Clădiri **371** Mărfuri **411** Clienţi **512** Conturi la bănci	**1.600.000**	 400.000 360.000 830.000 10.000

iii. închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli

- pentru SC „A"

7583 Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital	=	**121** Profit sau pierdere	**1.010.000**	**1.010.000**
121 Profit sau pierdere	=	**6583** Cheltuieli privind active cedate şi alte operaţiuni de capital	**970.000**	**970.000**

- pentru SC „B"

7583 Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital	=	**121** Profit sau pierdere	**1.825.000**	**1.825.000**
121 Profit sau pierdere	=	**6583** Cheltuieli privind active cedate şi alte operaţiuni de capital	**1.600.000**	**1.600.000**

iv. evidenţierea elementelor de pasiv transferate

- pt SC „A"

401 Furnizori	=	**461** Debitori diverşi (SC „C")	**610.000**	**610.000**

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**456**		**400.000**
1012 Capital subscris vărsat		Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	250.000	
106 Rezerve			110.000	
121 Profit sau pierdere			40.000	

- pentru SC „B"

401 Furnizori	=	**461** Debitori diverşi (SC „C")	**920.000**	**920.000**
%	=	**456**		**905.000**
1012 Capital subscris vărsat		Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	400.000	
106 Rezerve			280.000	
121 Profit sau pierdere			225.000	

v. regularizarea conturilor de datorii faţă de acţionari cu creanţele faţă de SC „C" nou înfiinţată (VAN).

- pentru SC „A"

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**461** Debitori diverşi SC „C"	**400.000**	**400.000**

- pentru SC „B"

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**461** Debitori diverşi SC „C"	**905.000**	**905.000**

B. Reflectarea în contabilitate a fuziunii la **societatea nou înfiinţată**

i. preluarea elementelor de activ

- ct. 207: 40.000 + 225.000 = 265.000
- ct. 212: 520.000 + 400.000 = 920.000
- ct. 371: 100.000 + 360.000 = 460.000
- ct. 411: 320.000 + 830.000 = 1.150.000
- ct.512 : 30.000 + 10.000 = 40.000

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**456**		**2.835.000**
207 Fond comercial		Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	265.000	
212 Clădiri			920.000	
371 Mărfuri			460.000	
411 Clienţi			1.150.000	
512 Conturi la bănci			40.000	

ii. b) preluarea datoriilor şi a capitalului

- ct. 401 = 610.000 + 920.000 = 1.530.000

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**401** Furnizori	**1.530.000**	**1.530.000**

- ct. 1012 = 13.050 acţiuni × 100 = 1.305.000

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**1012** Capital subscris şi vărsat	**1.305.000**	**1.305.000**

1.4. Întrebări de autoevaluare

1. Din punct de vedere juridic, care sunt modalităţile de realizare a fuziunii:
a) prin absorbţie
b) prin contopire
c) a + b

2. Fuziunea, ca modalitate de restructurare presupune:
a) transmiterea în totalitate a activelor şi pasivelor unei societăţi sau mai multor societăţi către una dintre societăţi sau către o societate care se înfiinţează cu această ocazie
b) transmiterea unei părţi din activele şi pasivele unei societăţi către o altă societate

3. Pentru a aproba în cunoştinţă de cauză fuziunea, Adunarea generală a acţionarilor societăţilor implicate au la dispoziţie (cu cel puţin o lună înainte de data adunării) următoarele documente:
a) proiectul de fuziune şi raportul administratorilor
b) situaţiile financiare care au stat la baza evaluării şi raportul experţilor independenţi în care aceştia îşi exprimă opinia cu privire la pertinenţa valorilor atribuite acţiunilor societăţilor participante la fuziune şi la caracterul echitabil al raportului de schimb.

Scanned with OKEN Scanner

c) a + b

4. În plan contabil, fuziunea prin absorbţie presupune:
a) creşterea capitalului social la societatea absorbantă
b) preluarea în totalitate a activelor şi pasivelor societăţilor absorbite
c) repartizarea acţiunilor noi emise către acţionarii sau asociaţii societăţilor absorbite
d) a + b + c

5. Raportul de schimb se stabileşte prin:
a) raportarea valorii nominale a acţiunilor societăţilor absorbite la valoarea nominală a acţiunilor societăţii absorbante
b) raportarea valorii matematic contabile a acţiunilor societăţilor absorbite la valoarea matematic contabilă a acţiunilor societăţii absorbante.

Răspunsuri corecte: *1 – c , 2 – a, 3 – c, 4 – d, 5 – b*

CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA OPERAŢIUNILOR GENERATE DE DIVIZAREA SOCIETĂŢILOR COMERCIALE

Rezumat

Divizarea este inversul fuziunii, iar societăţile participante la divizare sunt:
- **societatea scindată**, care urmează regulile societăţii absorbite, transmiţând total sau parţial elementele de activ şi pasiv la alte societăţi existente deja sau nou înfiinţate
- **societatea beneficiară de aporturi**, care urmează regulile societăţii absorbante, preluând, prin transfer, elementele de activ şi pasiv ale societăţilor scindate care se dizolvă fără lichidare (dacă-şi transferă în totalitate patrimoniul) sau continuă să existe în continuare (dacă-şi transferă doar o parte din patrimoniu).

Acţionarii/asociaţii societăţilor comerciale care se divizează devin acţionari/asociaţi la societăţile beneficiare de aporturi, conform repartiţiei prevăzute în proiectul de diviziune.

Principiile de evaluare şi de remunerare a aporturilor cu ocazia divizării, precum şi etapele obligatorii de parcurs, sunt asemănătoare cu cele prezentate în cazul fuziunii.

Scanned with OKEN Scanner

2.1. Aspecte juridice şi economice ale operaţiunilor de divizare

Restructurarea, retehnologizarea, dorinţa de sporire a gradului de profitabilitate sau existenţa unor deficienţe în cadrul unor firme, la care se adaugă alte considerente economice şi sociale, sunt câţiva dintre factorii care îi determină pe administratorii, patronii sau acţionarii unor societăţi comerciale să recurgă la divizarea acestor entităţi economice.

Societatea divizată (scindată) efectuează aporturi la societăţi noi sau existente pe baza proiectului de divizare.

Divizarea se poate face prin ***împărţirea întregului patrimoniu*** al elementelor de activ şi de pasiv ale unei societăţi comerciale care îşi încetează existenţa, între două sau mai multe societăţi comerciale existente sau care iau astfel fiinţă.

Divizarea care are ca efect dizolvarea, fără lichidare, a societăţii comerciale care îşi încetează existenţa şi îşi transmite toate elementele de activ şi pasiv către alte societăţi, în starea în care se găsesc la data divizării, conduce la atribuirea, în schimb, de acţiuni sau părţi sociale către asociaţii/acţionarii societăţilor desfiinţate, emise de către societăţile beneficiare ale acestor aporturi.

Divizarea se poate face şi prin ***împărţirea doar a unei părţi din patrimoniul*** societăţii comerciale, partea care se desprinde se transmite către una sau mai multe societăţi comerciale existente sau care iau astfel fiinţă. În această situaţie societatea din care s-a desprins o parte din patrimoniu nu îşi încetează existenţa.

În cazul aportului sau desprinderii doar a unei părţi din patrimoniu al unei societăţi comerciale la una sau mai multe societăţi comerciale existente sau care iau fiinţă, acest aport este remunerat cu acţiuni sau părţi sociale ce se atribuie acţionarilor/asociaţilor societăţii care se divizează, de la societăţile comerciale beneficiare de aporturi.

În concluzie, se constată două situaţii:

1. divizarea societăţilor comerciale care ***îşi încetează existenţa*** şi
2. divizarea societăţilor comerciale care ***nu îşi încetează existenţa.***

Divizarea societăţilor comerciale este reglementată la nivel european prin Directiva a 6-a nr.82/891 din 1982 şi pe plan naţional de Legea nr.31/1990 privind societăţile comerciale, cu completările şi modificările ulterioare, lege care preia în mare măsură reglementările europene.

Prezentăm, în continuare, câteva aspecte semnificative referitoare la divizare, prevăzute în aceste reglementări, fără a relua elemente prezentate deja.

Divizarea se poate face şi între societăţi cu forme juridice diferite de existenţă (SRL, SA, etc.).

Societăţile în lichidare se pot diviza numai dacă nu a început repartiţia între asociaţi a părţilor ce li s-ar cuveni.

Scanned with OKEN Scanner

Societăţile care dobândesc bunuri prin efectul divizării, răspund faţă de creditori pentru obligaţiile dobândite de la societatea comercială care şi-a încetat existenţa (prin divizare) proporţional cu valoarea bunurilor dobândite, în afara cazului în care prin actul de divizare s-au stabilit alte proporţii. Dacă nu se poate stabili societatea răspunzătoare pentru o obligaţie, societăţile care au dobândit bunuri prin divizare răspund solidar.

Acţionarii sau asociaţii societăţii scindate devin acţionarii uneia sau mai multor societăţi beneficiare, conform repartiţiei prevăzute în proiectul de divizare, de regulă proporţional cu participarea lor la capitalul societăţii divizate.

Divizarea este inversul fuziunii iar societăţile participante la divizare sunt:

- societatea scindată care urmează regulile societăţii absorbite şi
- societăţile beneficiare care urmează regulile societăţii absorbante.

Divizarea se hotărăşte de fiecare societate în parte, în condiţiile stabilite pentru modificarea actului constitutiv. În baza hotărârii adunărilor generale din fiecare societate care participă la divizare, administratorii acestora întocmesc proiectul de divizare.

Pentru fiecare din societăţile care participă la divizare, unul sau mai mulţi experţi independenţi, desemnaţi sau agreaţi de o autoritate judiciară sau administrativă, examinează proiectul de divizare şi întocmesc un raport scris destinat acţionarilor, raport în care îşi vor da avizul de specialitate asupra divizării.

Proiectul de divizare, semnat de reprezentanţii societăţilor participante, se depune la Oficiul Registrului Comerţului unde este înmatriculată societatea care îşi încetează existenţa. Proiectul de divizare, vizat de judecătorul delegat, se publică în Monitorul Oficial - integral sau în formă prescurtată.

2.2. Derularea operaţiunilor de divizare

Derularea operaţiunilor de divizare prezintă numeroase asemănări cu procesul operaţiunilor care au loc în cazul fuziunii. Şi în acest caz o operaţiune de o deosebită importanţă este faza pregătitoare divizării, iar în cadrul acestei etape, lucrările de evaluare a societăţilor implicate în divizare ocupă un loc central. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor sau părţilor sociale, a primei de divizare sunt la fel de importante şi în conexiune directă cu prima etapă.

Principiile generale de evaluare şi de remunerare a aporturilor în cazul diviziunii, sunt identice sau asemănătoare celor prezentate în cazul fuziunii.

Cu ocazia divizării sunt obligatorii următoarele etape:

- inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv şi înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării;
- întocmirea situaţiilor financiare înainte de divizare de către societăţile comerciale care urmează să se scindeze;
- împărţirea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţii comerciale care se divizează şi care se transmit societăţilor beneficiare pe baza protocolului de predare-primire;

Scanned with OKEN Scanner

- stabilirea realităţii creanţelor, obligaţiilor, provizioanelor şi a altor elemente de activ şi de pasiv;
- calcularea primei de divizare, ca diferenţă dintre valoarea contabilă a acţiunilor sau părţilor sociale emise şi valoarea nominală a acestora;
- reflectarea în contabilitatea societăţii comerciale care s-a divizat a transmiterii elementelor de activ şi de pasiv;
- reflectarea în contabilitatea societăţilor comerciale beneficiare a elementelor de activ şi pasiv primite.

2.3. Contabilitatea operaţiunilor de divizare

Pentru reflectarea în contabilitate a operaţiunilor de divizare a societăţilor comerciale, reglementările legale consemnează două metode:

- metoda valorii contabile nete a societăţilor comerciale;
- metoda rezultatului, respectiv evaluarea globală a societăţilor comerciale.

În exemplele de divizare pe care le vom prezenta în continuare vom utiliza metoda rezultatului pentru evaluarea globală a societăţilor.

Înregistrările contabile, la societatea divizată, sunt identice cu cele efectuate la societatea absorbită şi care au fost prezentate la operaţiunile de fuziune.

Înregistrările contabile la societăţile beneficiare de aporturi sunt asemănătoare cu cele efectuate de societăţile absorbante cu ocazia fuziunii.

Când societăţile beneficiare de aporturi ale societăţii scindate au existat înainte de divizare, ele procedează la elaborarea situaţiilor financiare ca şi societăţile absorbante în cazul unei fuziuni. Se recomandă ca aceste situaţii să se elaboreze la aceeaşi dată sau la o dată cât mai apropiată de data la care a elaborat situaţiile financiare societatea divizată.

Pentru determinarea parităţii de schimb a acţiunilor sau părţilor sociale, a creşterii de capital şi a primei de divizare se aplică aceleaşi reguli ca în cazul fuziunii.

Când societăţile beneficiare de aporturi ale societăţii scindate sunt societăţi noi, înregistrările contabile sunt cele efectuate cu ocazia creării unei societăţi noi.

În continuare vom detalia aspectele referitoare la divizarea societăţilor comerciale care au ca efect încetarea existenţei acestora.

Caracteristicile acestor operaţiuni:

- divizarea se face prin împărţirea integrală a patrimoniului societăţii către una sau mai multe societăţi existente sau care iau fiinţă;
- dizolvarea fără lichidare a societăţii scindate;
- preluarea aporturilor de către societăţile beneficiare;
- atribuirea de titluri: asociaţii/acţionarii societăţii scindate devin asociaţi/acţionari ai fiecăreia dintre societăţile beneficiare de aport, în proporţia drepturilor pe care ei le

Scanned with OKEN Scanner

deţineau în capitalul societăţii scindate. Această operaţiune necesită fixarea rapoartelor de schimb.

Exemplu: SC „A" se divizează, iar transferul activului net se realizează astfel:

- 40% este preluat de SC „B" care funcţionează de 10 ani şi
- 60% este preluat de SC „C" care se înfiinţează cu această ocazie.

Contabilizarea divizării presupune parcurgerea următoarelor etape:

I. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv la SC „A" şi SC „B"
   - La SC „A" nu se înregistrează diferenţe dintre valoarea justă a activelor imobilizate şi valoarea netă contabilă;
   - La SC „B" se constată: valoarea de înregistrare la grupa 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii" este 6.000.000 lei, amortizarea înregistrată 2.000.000 lei, de unde rezultă valoarea netă de 4.000.000 lei.

Deoarece valoarea justă a acestor active imobilizate este de 4.800.000 lei, rezultă un plus de valoare (4.800.000 – 4.000.000) de 800.000 lei.

213 Instalaţii tehnologice, mojloace de transport, animale şi plante	=	**105** Rezerve din reevaluare	**800.000**	**800.000**

II. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale SC „A" şi SC „B" în baza datelor din contabilitate puse de acord cu rezultatele inventarierii se prezintă astfel:

Bilanţul SC „A"

	Elemente	Sume
A)	Active imobilizate	
II	Imobilizări corporale (213-2813) 4.000.000 - 1.350.000	2.650.000
	Active imobilizate TOTAL	2.650.000
B)	Active circulante	
I	Stocuri (371)	3.160.000
II	Creanţe (411-491) 2.100.000 - 153.300	1.946.700
IV	Casa şi conturi la bănci (5121)	850.000
	Active circulante TOTAL	5.956.700
D	Datorii ce trebuie plătite într-o per. mai mică de un an (401+419) 4.620.000 + 766.700	5.386.700
E	Active circulante nete	570.000
F	Total active minus datorii curente	3.220.000
J	Capital şi rezerve	
I	Capital (1012) 10.000 p.s. x 10 lei/p.s.	100.000
III	Rezerve din reevaluare (105)	3.000.000
IV	Rezerve (106)	20.000
VI	Rezultatul exerciţiului (121 Sc)	100.000
	Total capitaluri proprii	3.220.000

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţ SC „B"

	Elemente	Sume
A)	Active imobilizate	
II	Imobilizări corporale (213-2813)	4.800.000
	6.800.000 - 2.000.000	
	Active imobilizate TOTAL	4.800.000
B)	Active circulante	
I	Stocuri (301)	2.825.000
II	Creanţe (411-491)	1.875.000
	1.975.000 - 100.000	
IV	Casa şi conturi la bănci (5121)	900.000
	Active circulante TOTAL	5.600.000
D	Datorii ce trebuie plătite într-o per. mai mică de un an (401+419)	6.516.000
	4.000.000 + 2.516.000	
E	Active circulante nete	- 916.000
F	Total active minus datorii curente	3.884.000
J	Capital şi rezerve	
I	Capital (1012)	70.000
	7.000 p.s. x 10 lei/p.s.	
III	Rezerve din reevaluare (105)	800.000
IV	Rezerve (106)	3.064.000
VI	Rezultatul exerciţiului (121 Sd)	50.000
	Total capitaluri proprii	3.884.000

III. Evaluarea globală a societăţilor

Valoarea globală a SC „A", care se divizează, rezultată în urma reevaluării (ex: a mijloacelor de transport), înregistrează o creştere de valoare de 350.000 lei.

i. Determinarea cotei-părţi de 40% din valoarea aportului net, după evaluare, al SC „A", care se divizează, preluat de SC „B".

Valoarea aportului net al SC „A" după evaluare = (AI + AC – Datorii) × 40% + Plus de valoare × 40% = (2.650.000 + 5.956.700 – 5.386.700) × 40% + 350.000 × 40% = 1.288.000 + 140.000 = 1.428.000 lei

ii. Determinarea activului net contabil al SC „B" care preia cota-parte a aportului net de la SC „A".

Activ net cotabil al SC „B" = AI + AC – Datorii = 4.800.000 + 5.600.000 – 6.516.000 = 3.884.000 lei

IV. Determinarea raportului de schimb al părţilor sociale pentru acoperirea valorii aportului net al SC „A":

- Valoarea contabilă a unei părţi sociale la SC „A":

Scanned with OKEN Scanner

$$\frac{\text{Cotă parte de aport net}}{\text{Cota parte din nr. de p.s. aferente}} = \frac{1.428.000}{10.000 \text{ p.s. x } 40\%} = 357 \text{ lei/p.s.}$$

- Valoarea contabilă a unei părţi sociale la SC „B":

$$\frac{\text{Activ net contabil}}{\text{Numarul de parti sociale}} = \frac{3.884.000}{7.000} = 554,857 \text{ lei/p.s.}$$

- Stabilirea raportului de paritate (raport de schimb):

$$\frac{\text{Valoarea contabila p.s SC "A"}}{\text{Valoarea contabila p.s. SC "B"}} = \frac{357}{554,857} = 0,6434$$

Adică, pentru o parte socială a SC „A" se vor da 0,6434 părţi sociale ale SC „B".

V. a) Determinarea numărului de părţi sociale ce trebuie emise de SC „B":

$$\text{Nr. p.s.} = \frac{\text{Aport net al SC "A"}}{\text{Valoarea contabila p.s. SC "B"}} = \frac{1.428.000}{554,857} = 2.573,6 \text{ (aprox.2.574 p.s.)}$$

sau

Număr p.s. = Număr p.s. ale SC „A" aferente aportului (40%) × raportul de schimb = 10.000 × 40% × 0,6434 = 2.573,6 (aprox. 2.574 p.s.)

b) Determinarea creşterii capitalului social SC „B"

Creşterea de capital = Nr. p.s. SC „B" de emis × Val. nominală / p.s.= 2.574 × 10 =25.740 lei

c) Calcularea primei de divizare, ca diferenţă dintre valoarea aportului net al SC „A" şi valoarea cu care creşte capitalul SC „B". Prima de divizare este echivalentă cu o primă de fuziune deoarece SC „B" „absoarbe" 40% din SC „A".

Prima rezultată = 1.428.000 – 25.740 = 1.402.260 lei

Notă: Asociaţii SC „A" vor primi, pentru aportul de 40% la SC „B", 2.574 părţi sociale, în valoare de 10 lei/parte socială.

VI. a) Determinarea valorii aportului net al SC „A" de 60% la SC „C" care se înfiinţează cu această ocazie.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea aportului net al SC „A" la SC „C" = (AI + AC – Datorii) × 60% + creşterea de valoare × 60% = (2.650.000 + 5.956.700 – 5.386.700) × 60% + 350.000 × 60% = 1.932.000 + 210.000 = 2.142.000 lei

c) Numărul de părţi sociale pe care trebuie să le emită SC „C" pentru a remunera aportul net al SC „A"

$$\text{Număr p.s.} = \frac{\text{Aportul net al SC "A"}}{\text{Valoarea nominala p.s.}} = \frac{2.142.000}{10} = 214.200 \text{ p.s.}$$

Notă: - Asociaţii SC „A" vor primi 214.200 p.s. a 10 lei/p.s. de la SC „C" nou înfiinţată
- Capitalul social al SC „C" va fi de 2.142.000 lei

VII. Înregistrări contabile la SC „A" care s-a divizat integral şi se dizolvă

a) evidenţierea activului transferat la valoarea contabilă, la care se adaugă creşterea valorii globale a SC „A"

AI + AC + Creşterea de valoare = 2.650.000 + 5.956.700 + 350.000 = 8.956.700 lei
din care:
- cota parte aferentă SC „B" = 8.956.700 × 40% = 3.582.680 lei
- cota parte aferentă SC „C" = 8.956.700 × 60% = 5.374.020 lei

Total 8.956.700 lei

461 Debitori diverşi	=	**7583** Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital	**8.956.700**	**8.956.700**

461 din care: 3.582.680 – SC „B" şi 5.374.020 – SC „C"

b) scăderea din gestiune a activelor transferate

6583 Cheltuieli privind active cedate şi alte operaţiuni de capital	=	**%** **213** Instalaţii tehnologice, mijloace de transport, animale şi plante **371** Mărfuri **411** Clienţi **512** Conturi la bănci	**8.606.700**	 2.650.000 3.160.000 1.946.700 850.000

c) Determinarea rezultatului

Scanned with OKEN Scanner

121 Profit sau pierdere	=	**6583** Cheltuieli privind active cedate şi alte operaţiuni de capital	**8.606.700**	**8.606.700**
7583 Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital	=	**121** Profit sau pierdere	**8.956.700**	**8.956.700**

Notă: Rezultă sold creditor la contul 121 „Profit sau pierdere", în valoare de 450.000 lei (adică Si 100.000 + Rez. diviz. 350.000 = 450.000 lei)

d) Transferarea elementelor de pasiv

% **401** Furnizori **419** Clienţi creditori	=	**461** Debitori diverşi	4.620.000 766.700	**5.386.700**

461 din care: 2.154.680 – SC „B" şi 3.232.020 – SC „C"

Notă: SC „B" preia 40% din datorii iar SC „C" 60%.

e) Înregistrarea obligaţiilor faţă de acţionarii SC „A"

% **1012** Capital subscris vărsat **105** Rezerve din reevaluare **1068** Alte rezerve **121** Profit sau pierdere	=	**456** Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	100.000 3.000.000 20.000 450.000	**3.570.000**

f) Regularizarea datoriilor (456) cu creanţele (461)

Situaţia acestor conturi se prezintă astfel, înainte de regularizare:

461 / SC „B"	
a) 3.582.680	d) 2.154.680
Sd 1.428.000	

461 / SC „C"	
a) 5.374.020	d) 3.232.020
Sd 2.142.000	

456
e) 3.570.000
Sc 3.570.000

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**461** Debitori diverşi	**3.570.000**	**3.570.000**

Scanned with OKEN Scanner

461 din care: 1.428.000 – SC „B" şi 2.142.000 – SC „C"
În urma acestei înregistrări conturile se închid.

VIII. Înregistrări contabile la SC „B" care preia 40% din aportul SC „A"

a) Înregistrarea creşterii de capital şi a primei

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**%** **1012*** Capital subscris vărsat **1042** Prime de fuziune	**1.428.000**	 25.740 1.402.260

*2.574 p.s. × 10 lei/p.s. = 25.740 lei

b) Preluarea elementelor de activ de la SC „A" în cotă de 40%.

%	=	**456** Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul		**3.582.680**
213 Instalaţii tehnologice, mijloace de transport, animale şi plante			1.200.000	
371 Mărfuri			1.264.000	
411 Clienţi			778.680	
512 Conturi la bănci			340.000	

Calculul sumelor:

- pentru 213 = Val. netă înainte de evaluare + creşterea de valoare cu ocazia evaluării globale = (2.650.000 + 350.000) × 40% = 1.200.000 lei
- pentru 371 = 3.160.000 × 40% = 1.264.000 lei
- pentru 411 = 1.946.700 × 40% = 778.680 lei
- pentru 2151 = 850.000 × 40% = 340.000 lei

c) Preluarea elementelor de pasiv de la SC „A" în cotă de 40%

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**%** **401** Furnizori **419** Clienţi - creditori	**2.154.680**	 1.848.000 306.680

Calculul sumelor:

- pentru 401 = 4.620.000 × 40% = 1.848.000 lei
- pentru 419 = 766.700 × 40% = 306.680 lei

În urma acestor operaţiuni contul 456 se închide.

Scanned with OKEN Scanner

IX. Înregistrări contabile la SC „C" nou înfiinţată

a) Înregistrarea capitalului propriu la nivelul activului net preluat

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	1012* Capital subscris şi vărsat	2.142.000	2.142.000

*214.200 ps × 10 lei/ps = 2.142.000 lei

b) Preluarea elementelor de activ de la SC „A" în cotă de 60%

%	=	**456**		5.374.020
213 Instalaţii tehnologice, mijloace de transport, animale şi plante		Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	1.800.000	
371 Mărfuri			1.896.000	
411 Clienţi			1.168.020	
512 Conturi la bănci			510.000	

Calculul sumelor:

- pentru 213 = (2.650.000 + 350.000) × 60% = 1.800.000 lei
- pentru 371 = 3.160.000 × 60% = 1.896.000 lei
- pentru 411 = 1.946.700 × 60% = 1.168.020 lei
- pentru 2151 = 850.000 × 60% = 510.000 lei

c) Preluarea elementelor de pasiv de la SC „A" în cotă de 60%

456 Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul	=	**%**	3.232.020	
		401 Furnizori		2.772.000
		419 Clienţi - creditori		460.020

Calculul sumelor:

- pentru 401 = 4.620.000 × 60% = 2.772.000 lei
- pentru 419 = 766.700 × 60% = 460.020 lei

În urma acestor operaţiuni contul 456 se închide.

X. Se vor elabora bilanţurile SC „B" şi SC „C" pe baza datelor din contabilitate, rezultate după preluarea elementelor de activ şi de pasiv de la SC „A".

Scanned with OKEN Scanner

2.4. Întrebări de autoevaluare

1. Divizarea este operaţiunea prin care:
a) se transferă integral elementele de activ şi de pasiv ale unei societăţi comerciale care îşi încetează existenţa, către două sau mai multe societăţi comerciale existente ori care iau fiinţă.
b) societăţile intră în dizolvare fără lichidare ca urmare a unor operaţiuni de restructurare.

2. Care din afirmaţiile de mai jos nu este adevărată:
a) o societate comercială nu îşi încetează existenţa în cazul în care o parte din elementele de natura activelor şi pasivelor ei se desprind şi se transmit ca urmare a diviziunii, către una sau mai multe societăţi comerciale existente ori care iau fiinţă.
b) aportul net al societăţilor care se divizează are ca şi consecinţă atribuirea de acţiuni/părţi sociale echivalente repartizate de societatea beneficiară de aporturi
c) societăţile care se scindează, în toate cazurile sunt dizolvate fără a intra în lichidare.

3. Din punct de vedere contabil, înregistrarea operaţiunilor de divizare presupune:
a) la societatea care se divizează înregistrări identice cu cele efectuate de societatea absorbită care sunt utilizate la operaţiunile de fuziune iar la societatea beneficiară de aporturi înregistrările sunt asemănătoare cu cele efectuate de societăţile absorbante, cu ocazia fuziunii
b) înregistrările contabile generate de divizare nu se aseamănă cu înregistrările generate de fuziune pentru că sunt operaţiuni inverse.

4. Calcularea primei de divizare se face:
a) ca diferenţă între valoarea aporturilor nete şi valoarea contabilă a activelor şi pasivelor transferate
b) ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor sau părţilor sociale şi valoarea nominală a acţiunilor noi emise.

5. Societăţile comerciale care au dobândit bunuri prin efectul divizării, răspund faţă de creditori pentru obligaţiile dobândite de la societatea comercială care şi-a încetat existenţa (prin dizolvare) astfel:
a) în limita activelor nete care le-au fost transferate prin divizare, deci răspund solidar, cu excepţia societăţii căreia i-a fost transferată obligaţia respectivă, care răspunde nelimitat
b) cazul a) e valabil doar dacă în actul de divizare nu s-au stabilit alte proporţii
c) a + b

Răspunsuri corecte: *1 – a, 2 – c, 3 – a, 4 – b, 5 – c*

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

CONTABILITATEA OPERAŢIUNILOR DE DIZOLVARE ŞI LICHIDARE A SOCIETĂŢILOR COMERCIALE

Rezumat

Dizolvarea urmată de lichidarea societăţilor comerciale sunt operaţiuni complexe care au ca scop transformarea activelor în bani şi plata creditorilor în vederea partajului activului net rămas între asociaţi/acţionari.

Dizolvarea urmată de lichidare poate:

- fi hotărâtă de adunarea generală a acţionarilor în condiţiile stipulate de Legea societăţilor comerciale nr. 31/1990 republicată şi statutul societăţii (dizolvare voluntară)
- fi hotărâtă de tribunal, secţia comercială şi contencios-administrativ, care instituie procedura insolvenţei (Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenţei) ca urmare a cererii emise de oricare dintre creditorii societăţii sau chiar la cererea societăţii în cauză (dizolvarea judiciară).

Dizolvarea societăţilor comerciale în aceste cazuri are ca şi consecinţă întreruperea activităţii normale a întreprinderii. Din punct de vedere contabil aceasta semnifică:

- abandonul principiului continuităţii
- întocmirea situaţiilor financiare în valori lichidative.

Dizolvarea reprezintă perioada stabilită pentru transformarea activelor în bani, plata datoriilor şi partajul, perioadă pe parcursul căreia este conservată persoana juridică.

Lichidarea reprezintă dispariţia societăţii comerciale ca persoană juridică prin radierea acesteia de la Registrul comerţului.

3.1. Consideraţii generale privind dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale

Încetarea existenţei societăţilor comerciale ca persoane juridice presupune dizolvarea şi lichidarea.

Lichidarea unei societăţi comerciale constă dintr-un ansamblu de aplicaţii care după dizolvarea societăţii au ca scop transformarea activului în bani şi plata creditorilor, în vederea partajului activului net rămas între asociaţi. Rezultă că lichidarea este precedată de dizolvarea societăţii comerciale.

Legiuitorul român nu face precizări exprese privind definirea celor doi termeni, totuşi există o anumită diferenţiere.

În cazul dizolvării, hotărâtă de AGA, calitatea de persoană juridică se menţine numai pentru o anumită perioadă, în vederea lichidării societăţii comerciale.

În cazul în care societatea comercială intră în insolvenţă la cererea societăţii în cauză sau a oricărui creditor, hotărârea deschiderii procedurii insolvenţei aparţine tribunalului, secţia comercială şi contencios administrativ. Dacă tribunalul dispune aplicarea procedurii falimentului, se ajunge în final la dispariţia societăţii comerciale ca persoană juridică.

În consecinţă lichidarea marchează dispariţia definitivă a persoanei juridice.

Au ca efect dizolvarea societăţii comerciale şi dau dreptul fiecărui asociat să ceară acest lucru următoarele situaţii:

- expirarea termenului stabilit pentru durata societăţii;
- realizarea sau imposibilitatea realizării obiectului de activitate al societăţii comerciale;
- decizia asociaţilor/acţionarilor;
- (falimentul) insolvenţa societăţii;
- micşorarea capitalului societăţii sub limita legal admisă, fără ca asociaţii să decidă completarea lui;
- reducerea numărului de acţionari sub cinci (la societăţile comerciale pe acţiuni) şi numărul lor nu a fost completat;
- alte cauze.

Dizolvarea societăţii comerciale, deşi conservă personalitatea juridică, are drept consecinţă întreruperea activităţii normale a întreprinderii. Sub aspect contabil, aceasta semnifică abandonul principiului continuităţii şi întocmirea situaţiilor financiare în valori lichidative (valori de lichidare).

Valoarea de lichidare = valoarea care se obţine din vânzarea forţată a întreprinderii, într-un termen limitat. Valoarea de lichidare este de regulă mai scăzută decât valoarea de piaţă (actuală).

Toate documentele emise de societatea comercială aflată în lichidare trebuie să poarte menţiunea „în lichidare".

După aprobarea hotărârii de lichidare, AGA sau după caz instanţa judecătorească procedează la numirea lichidatorilor.

Lichidatorii sunt persoane fizice sau juridice însărcinate cu executarea operaţiilor de lichidare a societăţilor comerciale. Aceştia au aceeaşi răspundere ca şi administratorii, ei răspund de gestiunea operaţiilor legate de lichidarea societăţilor comerciale.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiunile efectuate de lichidatori sunt înregistrate, în ordine cronologică în Registrul jurnal al operaţiilor de lichidare.

Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor propriu-zise de lichidare (vânzarea bunurilor, încasarea creanţelor, plata datoriilor, cheltuieli de lichidare, etc.) nu diferă în raport cu înregistrările efectuate în cursul vieţii societăţii, pentru operaţiuni similare.

Rezultatul lichidării este determinat prin preluarea veniturilor şi cheltuielilor aferente lichidării în contul 121 „Profit sau pierdere".

Relaţia între societatea comercială aflată în lichidare ţi acţionarii sau asociaţii ei este reflectată în contul 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul".

În situaţia în care operaţiile de lichidare se prelungesc peste durata exerciţiului financiar, lichidatorii sunt obligaţi să întocmească situaţiile financiare anuale.

După efectuarea operaţiilor de lichidare, lichidatorii întocmesc un bilanţ final de lichidare şi un proiect de repartizare a activului net între asociaţi.

Activul net obţinut din lichidare serveşte la rambursarea aporturilor asociaţilor/acţionarilor, proporţional cu participarea iniţială la capitalul social.

Lichidatorii au obligaţia de a calcula şi vărsa impozitul pe profit şi pe dividende, dacă în urma lichidării rezultă astfel de situaţii.

După aprobarea bilanţului final de lichidare şi repartizarea activului net între asociaţi, lichidatorii sunt eliberaţi, are loc descărcarea gestiunii şi li se ridică mandatul.

Radierea societăţii comerciale de la Registrul Comerţului, ca urmare a lichidării se face când lichidatorii fac dovada plăţii integrale a obligaţiilor fiscale.

Notă: după fiecare tranzacţie se procedează la închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli pentru a se evidenţia reyultatul fiecărei operaţiuni.

3.2. Lichidarea societăţii comerciale hotărâtă de Adunarea Generală a Acţionarilor

Aceste operaţiuni se efectuează în conformitate cu prevederile din Legea 31/1990 privind societăţile comerciale cu completările şi modificările ulterioare şi presupune:

a. inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi pasiv ale societăţii comerciale care urmează să se lichideze, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi evaluării;
b. întocmirea situaţiilor financiare de către societatea comercială care urmează să se lichideze.
c. stabilirea de către AGA a unui lichidator şi a operaţiunilor pe care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societăţii comerciale;
d. valorificarea elementelor de activ (vânzarea imobilizărilor şi a stocurilor, încasarea creanţelor, a plasamentelor, respectiv a investiţiilor financiare pe termen scurt, etc.);
e. achitarea datoriilor societăţii comerciale către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, precum şi a celorlalte obligaţii fiscale şi sociale, către salariaţi şi către alţi terţi;

Scanned with OKEN Scanner

f. stabilirea rezultatului lichidării;
g. calcularea, înregistrarea şi virarea impozitelor datorate;
h. întocmirea bilanţului de partaj;
i. efectuarea partajului activului net al societăţii comerciale rezultat din lichidarea societăţii comerciale în funcţie de:
   - prevederile statutare/sau ale contractului de societate;
   - hotărârea AGA consemnată în registrul şedinţelor;
   - cota de participare la capitalul social.

Partajul constă în repartizarea activului net rezultat din lichidare, între asociaţii societăţii comerciale.

Exemplu: AGA societăţii comerciale „Bega" hotărăşte lichidarea societăţii, ca urmare a imposibilităţii realizării, în continuare, a obiectului de activitate. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform datelor din contabilitate, puse de acord cu rezultatele inventarierii, se prezintă astfel:

Bilanţ la 30.06.N

A. Active imobilizate	Sume
II. Imobilizări corporale (212 - 2812) (20.000.000-12.000.000)	8.000.000
Active imobilizate – TOTAL	8.000.000
B. Active circulante	
I. Stocuri (301 - 391) (2.000.000-400.000)	1.600.000
II. Creanţe (4111 + 4118 - 491) (2.500.000+500.000-200.000)	2.800.000
IV. Casa şi conturi la bănci (5121)	600.000
Active circulante – TOTAL	5.000.000
D. Datorii ce trebuie plătite < 1 an	
Furnizori (404)	6.000.000
E. Active circulante nete	-1.000.000
F. Total active – Datorii curente	7.000.000
H. Provizioane (cont 151)	1.000.000
J. Capital şi rezerve	
I. Capital 500"A" x 10.000 lei/"A"	5.000.000
IV. Rezerve (1061)	1.000.000
Total capitaluri proprii	6.000.000

Operaţiunile de lichidare efectuate de lichidator:

1. Clădirile au fost vândute cu 9.000.000 lei.
2. Materiile prime au fost vândute cu 1.440.000 lei.
3. Clienţii incerţi de 500.000 lei – au fost încasaţi 240.000 lei, iar pentru încasarea înainte de scadenţă a clienţilor cerţi se acordă sconturi de 50.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

4. Pentru plata furnizorilor înainte de termen, s-a beneficiat de sconturi în valoare de 200.000 lei.
5. Cheltuielile de lichidare înregistrate de societatea comercială sunt de 520.000 lei.

Înregistrările contabile aferente acestor operaţiuni economice:

1a) vânzarea clădirilor

461 Debitori diverşi	=	**%** **7583** Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital **4427** TVA colectată	9.000.000 1.710.000	**10.710.000**
% **2812** Amortizarea construcţiilor **6583** Cheltuieli privind activle cedate şi alte operaţiuni de capital	=	**212** Construcţii	12.000.000 8.000.000	**20.000.000**

1b) încasarea contravalorii clădirilor vândute

5121 Conturi la bănci în lei	=	**461** Debitori diverşi	**10.710.000**	**10.710.000**

1c) Închiderea conturilor de cheltuieli si venituri

121 Profit şi pierdere	=	**6583** Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital	**8.000.000**	**8.000.000**
7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital	=	**121** Profit şi pierdere	**9.000.000**	**9.000.000**

2a) vânzarea materiilor prime

4111 Clienţi	=	**%** **707** Venituri din vânzarea mărfurilor **4427** TVA colectată	1.440.000 273.600	**1.713.000**

2b) trecerea la marfă a materiilor prime şi scăderea din gestiune

Scanned with OKEN Scanner

371 Mărfuri	=	301 Materii prime	2.000.000	2.000.000
607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	2.000.000	2.000.000

2c) anularea ajustării pentru depreciere

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	400.000	400.000

2d) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri

121 Profit şi pierdere	=	607 Cheltuieli privind mărfurile	2.000.000	2.000.000
%	=	121 Profit şi pierdere		1.840.000
707 Venituri din vânzarea mărfurilor			1.440.000	
7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante			400.000	

2e) încasarea contravalorii mărfii vândute

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienţi	1.713.600	1.713.600

3a) încasarea parţială a creanţelor incerte

5121 Conturi la bănci în lei	=	4118 Clienţi incerţi sau în litigiu	240.000	240.000

3b) scoatere din evidenţă a clienţilor incerţi

654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi	=	4118 Clienţi incerţi sau în litigiu	260.000	260.000

3c) anularea ajustărilor pentru depreciere

491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	200.000	200.000

Scanned with OKEN Scanner

3d) încasarea clienţilor cerţi

%	=	**4111**		**2.500.000**
5121 Conturi la bănci în lei		Clienţi	2.450.000	
667 Cheltuieli privind sconturile acordate			50.000	

3e) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri

121 Profit şi pierdere	=	**%**	**310.000**	
		667 Cheltuieli privind sconturile acordate		50.000
		654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi		260.000
7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	=	**121** Profit şi pierdere	**200.000**	**200.000**

4a) achitarea datoriilor faţă de furnizori

404 Furnizori de imobilizări	=	**%**	**6.000.000**	
		5121 Conturi la bănci în lei		5.800.000
		767 Venituri din sconturile obţinute		200.000

4b) închiderea contului de venit

767 Venituri din sconturile obţinute	=	**121** Profit şi pierdere	**200.000**	**200.000**

5a) înregistrarea cheltuielilor de lichidare

628 Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**520.000**	**520.000**

5b) închiderea contului de cheltuieli

Scanned with OKEN Scanner

121 Profit şi pierdere	=	628 Alte cheltuieli cu servicii executate de terţi	520.000	520.000

6a) anularea provizioanelor

151 Provizioane	=	7812 Venituri din provizioane	1.000.000	1.000.000

6b) închiderea contului de venit

7812 Venituri din provizioane	=	121 Profit şi pierdere	1.000.000	1.000.000

7a) decontul de TVA

4427 TVA colectată	=	4423 TVA de plată	1.983.600	1.983.600

7b) plata TVA

4423 TVA de plată	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.983.600	1.983.600

121 „Profit sau pierdere"

1c) 8.000.000	1c) 9.000.000
2d) 2.000.000	2d) 1.840.000
3e) 310.000	3e) 200.000
5b) 520.000	4b) 200.000
	6b) 1.000.000
10.830.000	**12.240.000**
	Scr. 1.410.000

8a) înregistrarea impozitului pe profit şi închiderea ct.691„Cheltuieli cu impozitul pe profit"

$1.410.000 \times 16\% = 225.600$

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	441 Impozit pe profit	225.600	225.600
121 Profit şi pierdere	=	691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	225.600	225.600

Scanned with OKEN Scanner

8b) virarea impozitului pe profit

441 Impozit pe profit	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**225.600**	**225.600**

Situaţia conturilor 121 „Profit şi pierdere" şi 5121 „Conturi la bănci în lei" înainte de partaj:

5121 „Conturi la bănci în lei"

600.000	5.800.000
10.710.000	1.983.600
1.713.000	520.000
240.000	225.600
2.450.000	
15.713.600	**8.529.200**
Sd. 7.184.400	

121 „Profit sau pierdere"

8a) 225.600	Sc 1.410.000
225.600	**1.410.000**
	Sc 1.184.400

Bilanţul SC „Bega" înainte de partaj

B. Active circulante	Sume
IV. Casa şi conturi la bănci	7.184.400
Active circulante – TOTAL	7.184.400
D. Datorii ce trebuie plătite peste 1 an	-
E. Active circulante nete	7.184.400
F. Total active – Datorii curente	7.184.400
J. Capital şi rezerve	
I. Capital social 500"A" x 10.000 =	5.000.000
IV. Rezerve	1.000.000
VI. Rezultatul exerciţiului Sc	1.184.400
Total capitaluri proprii	7.184.400

Operaţiunile de partaj:

1) Restituirea capitalului social

1012 Capital subscris vărsat	=	**456** Decontări cu acţionarii privind capitalul	**5.000.000**	**5.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

456 Decontări cu acţionarii privind capitalul	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**5.000.000**	**5.000.000**

2) Decontarea rezervelor cu acţionarii şi înregistrarea şi vărsarea impozitului pe profit datorat pentru rezervă legală

1061 Rezerve legale	=	**%** **441** Impozitul pe profit **456** Decontări cu acţionarii privind capitalul	**1.000.000**	 **160.000** **840.000**
441 Impozitul pe profit	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**160.000**	**160.000**

3) Decontarea profitului din lichidare

121 Profit şi pierdere	=	**456** Decontări cu acţionarii privind capitalul	**1.184.400**	**1.184.400**

4) Reţinerea impozitului pe dividende şi virarea lui

[840.00 (rezerve nete) + 1.184.400] × 16% = 323.904

456 Decontări cu acţionarii privind capitalul	=	**446** Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	**323.904**	**323.904**
446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**323.904**	**323.904**

5) Plata dividendelor din rezerve legale (nete) şi din lichidare

456 Decontări cu acţionarii privind capitalul	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**1.700.496**	**1.700.496**

456 „Decontări cu acţionarii privind capitalul"

5.000.000	5.000.000
	840.000
323.904	1.184.400
5.483.904	**7.184.400**
1.700.496	
7.184.400	

Scanned with OKEN Scanner

5121 „Conturi la bănci în lei"	
Sd 7.184.400	5.000.000
	160.000
	323.904
7.184.400	**5.483.904**
	1.700.496
	7.184.400

3.3. Lichidarea societăţilor comerciale aflate în insolvenţă

Aceste operaţiuni se efectuează în conformitate cu Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenţei.

Insolvenţa este acea stare a patrimoniului debitorului care se caracterizează prin insuficienţa fondurilor băneşti disponibile pentru plata datoriilor exigibile.

Insolvenţa este prezumată ca fiind validă atunci când debitorul după 30 de zile de la scadenţă nu a plătit datoria sa faţă de unul sau mai mulţi creditori.

Insolvenţa este iminentă atunci când se dovedeşte că debitorul nu va putea plăti la scadenţă datoriile exigibile angajate, cu fondurile disponibile la data scadenţei.

Societatea comercială care nu mai poate face faţă datoriilor sale exigibile (debitorul) poate urma procedura insolvenţei (falimentului) pe baza cererii introduse de ea la tribunal sau pe baza cererii introduse de creditori. Scopul acestei proceduri este plata pasivului debitorului, aflat în situaţia de încetare de plăţi.

În aplicarea procedurii insolvenţei sunt implicate: instanţa judecătorească, judecătorul-sindic, administratorul judiciar, lichidatorul, adunarea creditorilor şi comitetul creditorilor.

Legiuitorul român a instituit:

- o fază premergătoare lichidării şi anume reorganizarea judiciară a societăţii aflate în insolvenţă, pe baza unui plan în care se vor indica perspectivele de redresare, în raport cu posibilităţile şi specificul activităţii debitorului;
- şi o fază finală, procedura falimentului, în cazul în care prima etapă nu redresează situaţia unităţii.

Notă: cele două faze nu sunt obligatorii:

- poate fi doar faza unu reorganizare judiciară urmată de redresare economică şi plata tuturor datoriilor sau
- direct faza a II-a procedura falimentului (procedură simplificată)

Realizarea primei faze se face sub autoritatea administratorului judiciar desemnat să exercite atribuţiile sale pe perioada de observaţie şi pe durata procedurii de reorganizare. Debitorul aflat în situaţia de reorganizare, va putea să-şi continue activitatea având în vedere planul de redresare confirmat de tribunal care poate impune debitorului unele

Scanned with OKEN Scanner

condiţii sau limitări în desfăşurarea activităţii în funcţie de acest plan. Planul de reorganizare va cuprinde în mod obligatoriu programul de plată a datoriilor.

Atunci când tribunalul va dispune, motivat, ca reorganizarea să înceteze se trece la lichidarea averii debitorului. Este numit un lichidator care este desemnat să conducă activitatea debitorului şi să exercite atribuţiile prevăzute în cazul procedurii falimentului.

Operaţiunile care se efectuează cu ocazia aplicării procedurii falimentului sunt:

- sigilarea şi conservarea bunurilor care fac parte din averea societăţii comerciale;
- inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi pasiv ale societăţii comerciale, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi evaluării efectuate cu această ocazie. Lichidatorul va angaja în numele debitorului un evaluator care va evalua bunurile din averea debitorului în conformitate cu standardele internaţionale;
- întocmirea situaţiilor financiare ale societăţii comerciale care urmează să se lichideze;
- vânzarea bunurilor perisabile sau supuse deprecierii iminente;
- vânzarea bunurilor din averea debitorului (terenuri, fabrici, instalaţii, stocuri) în mod cât mai avantajos şi cât mai repede, cu acordul prealabil al creditorilor;
- depunerea la bancă, în contul debitorului, a sumelor rezultate din vânzarea bunurilor;
- stabilirea tabelului definitiv al creditorilor;
- distribuirea sumelor realizate din lichidare, potrivit planului de distribuire între creditori, în ordinea prevăzută de lege;
- întocmirea şi aprobarea raportului final;
- întocmirea situaţiilor financiare finale.

Dacă lichidarea se prelungeşte peste durata unui exerciţiu financiar, lichidatorii sunt obligaţi ca la finele exerciţiului să elaboreze situaţiile financiare ale societăţii care îţi încetează activitatea.

Prezentăm în continuare succesiunea operaţiunilor în cazul falimentului unei societăţi comerciale în situaţia în care sumele rezultate din lichidare asigură achitarea datoriilor

Exemplu: SC „Timiş", intrată în procedura de faliment, prezintă următorul bilanţ, înainte de începerea lichidării, după punerea de acord a datelor din contabilitate cu rezultatele inventarierii şi evaluării efectuate cu această ocazie:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul SC „Timiş"

A) Active imobilizate	Sume
I. Imobilizări necorporale (cont 208 – 2808)	
4.000.000 – 1.000.000	3.000.000
II. Imobilizări corporale (212 – 2812)	
10.000.000 – 2.500.000	7.500.000
III. Imobilizări financiare (216)	2.500.000
Active imobilizate – TOTAL	13.000.000
B) Active circulante	
I. Stocuri (371)	5.000.000
II. Creanţe (411)	2.000.000
Active circulante – TOTAL	7.000.000
D) Datorii ce trebuie plătite sub 1 an (401 + 404 + 419)	
4.500.000 + 2.000.000 + 1.500.000	8.000.000
E) Active circulante nete	-1.000.000
F) Total active minus datorii curente	12.000.000
G) Datorii ce trebuie plătite peste 1 an (162)	6.000.000
J) Capital şi rezerve	
I. Capital 500"A" x 10.000 lei	5.000.000
IV. Rezerve (1068)	1.000.000
Total capitaluri proprii	6.000.000

Operaţiunile efectuate de judecătorul sindic şi de lichidator pentru a asigura disponibilităţile băneşti în vederea achitării datoriilor:

1. Vânzarea programelor informatice cu 2.500.000 lei.
2. Vânzarea clădirilor cu 9.000.000 lei.
3. Vânzarea mărfurilor cu 6.000.000 lei.
4. Vânzarea titlurilor de participare cu 3.000.000 lei.
5. Încasarea sumelor de la clienţi reprezentând creanţe de 1.800.000 acordându-se un scont de 200.000 lei.
6. Achitarea împrumutului pe termen lung de 6.000.000 lei şi a dobânzii de 1.000.000 lei.
7. Se achită furnizorii, datorii din exploatare, în valoare de 4.500.000 lei, obţinându-se un scont de 225.000 lei.
8. Achitarea furnizorilor de imobilizări în valoare de 2.000.000 lei.
9. Se restituie avansurile încasate de la clienţi în valoare de 1.500.000 lei.
10. Pentru efectuarea operaţiunilor de lichidare s-au realizat cheltuieli totale de 800.000 lei din care: salarii 500.000 lei şi cheltuieli cu licitaţiile de 300.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrări contabile privind operaţiile de lichidare:

1a) valorificarea programelor informatice

461 Debitori diverşi	=	**%** **7583** Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital **4427** TVA colectată	**2.975.000**	 2.500.000 475.000
% **2808** Amortizarea altor imobilizări necorporale **6583** Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital	=	**208** Alte imobilizări necorporale	1.000.000 3.000.000	**4.000.000**

1b) încasarea contravalorii creanţelor

5121 Conturi la bănci în lei	=	**461** Debitori diverşi	**2.975.000**	**2.975.000**

1c) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri

121 Profit şi pierdere	=	**6583** Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital	**3.000.000**	**3.000.000**
7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital	=	**121** Profit şi pierdere	**2.500.000**	**2.500.000**

2a) valorificarea imobilizărilor corporale

461 Debitori diverşi	=	**%** **7583** Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital **4427** TVA colectată	**10.710.000**	 9.000.000 1.710.000

Scanned with OKEN Scanner

% **2812** Amortizarea construcţiilor **6583** Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital	=	**212** Construcţii	2.500.000 7.500.000	**10.000.000**

2b) încasarea creanţei

5121 Conturi la bănci în lei	=	**461** Debitori diverşi	**10.710.000**	**10.710.000**

2c) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri

121 Profit şi pierdere	=	**6583** Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital	**7.500.000**	**7.500.000**
7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital	=	**121** Profit şi pierdere	**9.000.000**	**9.000.000**

3a) valorificarea mărfurilor

4111 Clienţi	=	**%** **707** Venituri din vânzarea mărfurilor **4427** TVA colectată	**7.140.000**	6.000.000 1.140.000
607 Cheltuieli privind mărfurile	=	**371** Mărfuri	**5.000.000**	**5.000.000**

3b) încasarea creanţei

5121 Conturi la bănci în lei	=	**4111** Clienţi	**7.140.000**	**7.140.000**

3c) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri

121 Profit şi pierdere	=	**607** Cheltuieli privind mărfurile	**5.000.000**	**5.000.000**
707 Venituri din vânzarea mărfurilor	=	**121** Profit şi pierdere	**6.000.000**	**6.000.000**

4a) valorificarea titlurilor de participare

461 Debitori diverşi	=	**7641** Venituri din imobilizări financiare cedate	**3.000.000**	**3.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

6641 Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	=	261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate	2.500.000	2.500.000

4b) încasarea creanţei

5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	3.000.000	3.000.000

4c) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri

121 Profit şi pierdere	=	**6641** Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate	2.500.000	2.500.000
7641 Venituri din imobilizări financiare cedate	=	**121** Profit şi pierdere	3.000.000	3.000.000

5a) încasarea clienţilor şi înregistrarea sconturilor acordate

% **5121** Conturi la bănci în lei **667** Cheltuieli privind sconturile acordate	=	**4111** Clienţi	1.800.000 200.000	2.000.000

5b) închiderea contului de cheltuieli

121 Profit şi pierdere	=	**667** Cheltuieli privind sconturile acordate	200.000	200.000

6a) rambursarea împrumutului şi plata dobânzii

162 Credite bancare pe termen lung	=	**5121** Conturi la bănci în lei	6.000.000	6.000.000
666 Cheltuieli privind dobânzile	=	**5121** Conturi la bănci în lei	1.000.000	1.000.000

6b) închiderea contului de cheltuieli

121 Profit şi pierdere	=	**666** Cheltuieli privind dobânzile	1.000.000	1.000.000

7a) achitarea furnizorilor şi înregistrarea scontului obţinut

Scanned with OKEN Scanner

401 Furnizori	=	% 5121 Conturi la bănci în lei 767 Venituri din sconturile obținute	4.500.000	 4.275.000 225.000

7b) închiderea contului de venituri

767 Venituri din sconturile obținute	=	121 Profit și pierdere	225.000	225.000

8) achitarea furnizorilor de imobilizări

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.000.000	2.000.000

9) restituirea avansurilor încasate de la clienți

419 Clienți-creditori	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.500.000	1.500.000

10a) salarii cuvenite și impozitul aferent

641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal – salarii datorate	500.000	500.000
421 Personal – salarii datorate	=	444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	50.000	50.000

10b) achitarea impozitului și a salariilor

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	=	5121 Conturi la bănci în lei	50.000	50.000
421 Personal – salarii datorate	=	5121 Conturi la bănci în lei	450.000	450.000

10c) închiderea contului de cheltuieli cu salariile

121 Profit și pierdere	=	641 Cheltuieli cu salariile personalului	500.000	500.000

10d) înregistrarea cheltuielilor de licitație

628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	=	5121 Conturi la bănci în lei	300.000	300.000

10e) închiderea contului de cheltuieli

Scanned with OKEN Scanner

121 Profit şi pierdere	=	628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi	300.000	300.000

11) înregistrarea decontului de TVA şi achitarea acestuia

4427 TVA colectată	=	4423 TVA de plată	3.325.000	3.325.000
4423 TVA de plată	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.325.000	3.325.000

Situaţia conturilor 121 „Profit şi pierdere" şi 5121 „Conturi la bănci în lei" înainte de efectuarea partajului:

121 „Profit şi pierdere"

3.000.000	2.500.000
7.500.000	2.975.000
5.000.000	9.000.000
200.000	10.710.000
2.500.000	6.000.000
1.000.000	7.140.000
500.000	3.000.000
	225.000
	1.800.000
20.000.000	**20.725.000**
	Sc 25.625.000

5121 „Conturi la bănci în lei"

	6.000.000
	1.000.000
	4.275.000
	2.000.000
	1.500.000
	450.000
	50.000
	300.000
	3.325.000
	18.900.000

Concluzii:

- SC „Timiş" şi-a achitat în urma lichidării toate datoriile faţă de terţii creditori;

Scanned with OKEN Scanner

- a obținut din lichidare un profit de 725.000 lei;
- se va putea trece la efectuarea partajul activului net către acționari.

Bilanțul SC „Timiș" înainte de partaj

B. Active circulante	Sume
IV. Casa și conturi la bănci 5121	6.725.000
Active circulante – TOTAL	6.725.000
E. Active circulante nete	6.725.000
F. Total active minus datorii curente	6.725.000
J. Capital și rezerve	
I. Capital 500 „A" x 10.000lei/ „A"	5.000.000
IV. Rezerve (1068)	1.000.000
VI. Rezultatul exercițiului Sc 121	725.000
Total capitaluri proprii	6.725.000

Înregistrările contabile referitoare la partajul activului net către acționari:

1) restituirea capitalului social

1012 Capital subscris vărsat	=	**456** Decontări cu acționarii privind capitalul	5.000.000	5.000.000
456 Decontări cu acționarii privind capitalul	=	**5121** Conturi la bănci în lei	5.000.000	5.000.000

2a) impozitarea profitului din lichidare

691 Cheltuieli cu impozitul pe profit	=	**441** Impozitul pe profit	116.000	116.000

Scanned with OKEN Scanner

(725.000 × 16%) = 116.000

2b) virarea impozitului

441 Impozitul pe profit	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**116.000**	**116.000**

2c) închiderea contului de cheltuieli

121 Profit şi pierdere	=	**691** Cheltuieli cu impozitul pe profit	**116.000**	**116.000**

3a) înregistrarea dividendelor cuvenite asociaţilor

% **1068** Alte rezerve **121** Profit şi pierdere	=	**456** Decontări cu acţionarii privind capitalul	1.000.000 609.000	**1.609.000**

3b) reţinerea impozitului pe dividende

456 Decontări cu acţionarii privind capitalul	=	**446** Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	**257.440**	**257.440**

3c) virarea impozitului

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**257.440**	**257.440**

3d) achitarea dividendelor

456 Decontări cu acţionarii privind capitalul	=	**5121** Conturi la bănci în lei	**1.351.560**	**1.351.560**

Situaţia conturilor 5121 „Conturi la bănci în lei" şi 456 „Decontări cu acţionarii privind capitalul" după partaj se prezintă astfel:

5121 „Conturi la bănci în lei"

	5.000.000
	116.000
	257.440
	1.351.560
	6.725.000
Sd: 6.725.000	

Scanned with OKEN Scanner

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	
5.000.000	5.000.000
257.440	1.609.000
1.351.560	
6.609.000	6.609.000

3.4. Întrebări de autoevaluare

1. Cine poate hotărî dizolvarea societăţilor comerciale urmată de lichidare:
a) adunarea generală a acţionarilor conform legii şi a situaţiilor prevăzute în statutul societăţilor
b) instanţa judecătorească la solicitarea debitorului, respectiv chiar a societăţii care urmează să se dizolve
c) instanţa judecătorească la solicitarea oricărui creditor a cărui creanţă nu a fost încasată de mai mult de 30 de zile
d) a + b + c

2. Care din afirmaţiile următoare este corectă:
a) valoarea de lichidare este valoarea care se obţine din vânzarea forţată a patrimoniului întreprinderii într-un termen limitat
b) valoarea de lichidare este de regulă mai scăzută decât valoarea justă a elementelor de activ şi pasiv ale întreprinderii aflate în lichidare
c) valoarea de lichidare este de regulă mai mare decât valoarea justă a elementelor de activ şi pasiv ale societăţilor aflate în lichidare
d) a + b

3. Care este definiţia insolvenţei conform Legii 85/2006?
a) insolvenţa este acea stare a patrimoniului debitorului care se caracterizează prin insuficienţa fondurilor băneşti disponibile pentru plata datoriilor exigibile
b) insolvenţa este prezumată ca fiind vădită atunci când debitorul, după 30 de zile de la scadenţă, nu a plătit datoria sa faţă de unul sau mai mulţi creditori.
c) insolvenţa este iminentă atunci când se dovedeşte că debitorul, nu va putea plăti la scadenţă datoriile exigibile angajate, cu fondurile băneşti disponibile la data scadenţei
d) a + b + c

Răspunsuri corecte: 1 – d, 2 – d, 3 – d

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE selectivă

1. **Barry J. Epstein, Abbas Ali Mirza** – IFRS – *Interpretarea si aplicarea Standardelor Internationale de Contabilitate si raportare Fianaciara, Editura BMF Publishing House, 2005*
2.
3. **Leonora Caciuc**, *Contabilitate financiară aprofundată* CD, Editura Mirton, Timişoara, 2010
4. **Liliana Feleagă, Niculae Feleagă**– *Contabilitate financiară – o abordare europeană şi internaţională, vol II, Editura InfoMega, Bucureşti, 2005*
5.
6. **Lade Evelyne, Blin Pierre, Denos Pascal, Gonthier Marcel, Delesalle Eric, Obert Robert, Didier Leciere** – *Contabilitate financiară aprofundată*, Editura Economică, Bucureşti, 2002
7. **Maria M. Gîrbină, Ştefan Bunea** - Sinteze, studii de caz şi teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) + IFRS, vol. I şi vol. II, Editura CECCAR, 2007
8.
9. **Dumitru Matiş** – *Contabilitatea operaţiunilor speciale, Editura Intelcredo, Deva, 2003*
10. **Ineovan Felicia, Dumitrescu Diana** – *Contabilitate financiară aprofundată*, Editura Mirton, Timişoara, 2009
11. **Adriana F. Popa, Iuliana C. Pitulice, Mirela Nichita, Iulia Jianu** – *Studii practice privind aplicarea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară în România, Editura Contaplus, Ploieşti, 2007*
12. **Marin Toma** – Reorganizarea întreprinderilor prin fuziune şi divizare, Editura CECCAR, Bucureşti, 2003
13. **MFP**– *Norme metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operaţiuni de fuziune, divizare, dizolvare şi lichidare a societăţilor comerciale şi tratamentul fiscal al acestora, Editura CECCAR, Bucureşti, 2004*

14. . *** Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV-a a comunităţilor Economice Europene aprobate prin Ord. MFP nr. 3055/2009

15. ***-**CECCAR** - Culegere de teste grilă, exerciţii, întrebări şi studii de caz pentru examenul de acces la profesia de expert contabil şi de contabil autorizat / CECCAR – Ed. a 8-a, rev. şi adăug., Editura CECCAR, Bucureşti, 2007

16. ***-**IFRS 2005** *Interpretarea şi aplicarea Standardelor internaţionale de contabilitate şi raportare financiară, Editura Copyright BMT Publishing House, Bucureşti, 2005*

17. *** - ***Legea nr. 85/5.04.2006*** *privind procedura insolvenţei, M. Of. 359/21.04.2006*

18. *** - ***Legea nr. 31/1990*** *privind societăţile comerciale, cu modificările şi completările ulterioare*

Scanned with OKEN Scanner